

**UNIVERSIDAD DE CUENCA Y
EL INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES**



CENTRO DE POSGRADOS

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TRABAJO DE TITULACIÓN

“Convenios para evitar la Doble Tributación en Ecuador, Ventajas y Limitaciones de su Aplicación. Caso CONTINENTAL TIRE ANDINA S.A. Período 2015”

AUTORA: Ana Lucía Sánchez Alvarracín

C.I. # 0102714946

DIRECTOR: Dr. Carlos Guillermo León Acosta

C.I. # 1710110634

CUENCA-ECUADOR

2017



RESUMEN

La globalización económica ha afectado a todos los países, debido al gran volumen de operaciones financieras que realizan entre ellos, lo que ha provocado que busquen acuerdos mutuos de integración; es así que aparecen los Convenios para evitar la Doble Tributación, en procura de favorecer la inversión extranjera, la recaudación tributaria y prevenir la evasión fiscal.

La Sociedad de las Naciones Unidas realizó los primeros esfuerzos en busca de una solución para resolver los problemas de la doble imposición, que fue continuado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, estableciendo un modelo de convenio.

En este proceso, Ecuador desde 1986 ha negociado acuerdos de doble tributación, actualmente mantiene con diecinueve países.

En el caso de análisis, la aplicación de Convenios de Doble Tributación en Continental Tire Andina, ha favorecido a las relaciones económicas con empresas extranjeras sin establecimiento permanente en Ecuador; pues al tener reglas definidas facilita las negociaciones, no se duplica el impuesto, permitiéndole contratar bajo mejores condiciones económicas. No obstante, la ventaja directa al aplicar los convenios es poder deducir el valor total por los pagos de servicios del exterior, para el cálculo del impuesto a la renta, consiguiendo optimizar su carga tributaria.

Adicionalmente, para evitar el abuso de los convenios y demostrar la pertinencia del gasto, la normativa tributaria en Ecuador establece como requisitos: el Certificado de Residencia Fiscal y el Certificado de Auditores del Exterior, que se han convertido en limitantes para su aplicación, y que podrían ser reemplazados por otros métodos de control.

Palabras clave: Globalización Económica; Doble Tributación; Pertinencia del Gasto; Establecimiento Permanente, Certificado de Residencia Fiscal, Certificado de Auditores del Exterior.



ABSTRACT

The Economic Globalization has affected all countries due to the large volume of financial transactions between each other. This has led them to seek a mutual integration. Therefore, the Double Taxation Agreements appear in order to promote foreign investment, tax collection and prevent tax evasion.

The United Nations made the first efforts so as to search for a solution to solve the problems of double taxation. Later, this task was taken and worked by the Organization for Economic Cooperation and Development, establishing a model of agreement.

In this process, since 1986, Ecuador has negotiated double taxation agreements. Currently, Ecuador has agreements with nineteen countries.

For the case in analysis, the application of Double Taxation Agreements in Continental Tire Andina, has promoted economic relations with those foreign companies, without a permanent establishment in Ecuador. Having clear rules has facilitated negotiations; has avoided double taxation and has allowed to the company to celebrate contracts under better economic conditions. However, the direct advantage in applying these agreements is to be able to deduct the total amount for the payments of services from abroad to calculate the Income Tax, thus its tax burden can be optimized.

In addition, in order to avoid the abuse with these agreements and to demonstrate the relevance of the expenditures, the tax regulations in Ecuador establish as requirements: Fiscal Residence Certificate and Foreign Auditors Certificate, both have become as a constraint to its application and they could be replaced by other control methods.

Keywords: Economic Globalization; Double Taxation; Relevance of the Expenditure; Permanent Establishment, Fiscal Residence Certificate, Foreign Auditors Certificate.



ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN.....	2
ABSTRACT	3
ÍNDICE DE GRAFICOS.....	7
ÍNDICE DE TABLAS.....	8
ÍNDICE DE ANEXOS.....	9
DEDICATORIA	10
AGRADECIMIENTOS.....	13
INTRODUCCIÓN.....	14
CAPITULO 1.- ANTECEDENTES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	16
1.1 Antecedentes de la Doble Tributación.....	16
1.2. Causas y efectos de la doble tributación.....	17
1.3. Enfoques de la doble tributación	20
1.3.1. Principios de Fiscalidad Internacional	21
1.3.2. Los Convenios de Doble Tributación.....	23
1.3.3. Fines de los Convenios de Doble Tributación	24
1.3.4. Estructura de los Convenios de Doble Tributación.....	25
1.3.5. Criterios de Sujeción: Fuente o Territorialidad y Residencia	27
1.3.6. Métodos para evitar la doble tributación.....	29
1.4. Modelos de los Convenios de Doble Tributación	31
1.4.1. Modelo de las Naciones Unidas.....	32
1.4.2. Modelo de la OCDE	33
1.4.3. Modelo de la Comunidad Andina de Naciones.....	34
CAPITULO 2.- ASPECTOS CONSIDERADOS BAJO LA NORMATIVA LOCAL EN EL AMBITO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	37
2.1. Impuestos comprendidos	37
2.1.1. Conceptos de Renta de Fuente Ecuatoriana.....	38



2.1.2. Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta originada por pagos a no residentes	40
2.2. Jurisdicción Tributaria	41
2.3. Convenios de Doble Tributación vigentes con Ecuador	43
2.4. Conceptos de Rentas contempladas en los Convenios de Doble Tributación ..	48
2.5. Requisitos establecidos en la Ley Ecuatoriana para la aplicación de los convenios.	58
2.5.1. Certificación de Auditores Independientes	58
2.5.2. Certificado de residencia Fiscal	60
CAPITULO 3.- APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN POR CONTINENTAL TIRE ANDINA, DETERMINACIÓN DE LAS VENTAJAS Y LIMITACIONES	61
3.1. Aplicación de Convenios de Doble Tributación por Continental Tire Andina S.A.	61
3.1.1. Antecedentes Generales de la Compañía.....	61
3.1.2. Convenios de doble tributación aplicados por Continental Tire Andina S.A...68	
3.2. Ventajas de aplicación de los Convenios de Doble Tributación	81
3.3. Cumplimiento de Requisitos establecidos bajo la Normativa Local por Aplicación de los Convenios de Doble Tributación.....	87
3.3.1. Certificado de Residencia Fiscal	88
3.3.2. Certificación de los Auditores Independientes.....	88
3.4. Limitaciones al aplicar los convenios y establecimiento de costos adicionales generados por el cumplimiento de requisitos exigidos en la normativa.	93
3.4.1. Limitaciones que surgen al momento de aplicar los Convenios.	93
3.4.2. Costos adicionales que representan el cumplimiento de requisitos exigidos por la normativa local al aplicar los Convenios.....	95
3.4.3. Limitación al Aplicar Reembolso de Gastos al Exterior	99
3.5. Propuesta de mecanismos de control para la verificación de la pertinencia del gasto, por los cuales se aplica Convenio	100
CAPITULO 4.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	104



4.1. Conclusiones	104
4.2. Recomendaciones	106
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	109
ANEXOS	114
Anexo 1. Certificado de Residencia Fiscal	114
Anexo 2. Diseño de Tesis	117



ÍNDICE DE GRAFICOS

Gráfico 1: Impuestos comprendidos.....	36
Gráfico 2: Criterios utilizados para determinar la Jurisdicción Tributaria.....	42
Gráfico 3: Países con los cuales Ecuador mantiene Convenio para Evitar la Doble Imposición.....	43
Gráfico 4: Llantas tipo PLT.....	64
Gráfico 5: Llantas Tipo CVT.....	65
Gráfico 6: Segmentación y Posicionamiento de las Marcas del Grupo Continental..	66
Gráfico 7: Localización de las Plantas del Grupo Continental en el Mundo.....	67
Gráfico 8: Información porcentual de las operaciones por servicios contratados por Continental Tire Andina S.A., con proveedores de los distintos países.....	69
Gráfico 9: Proporción de Servicios Contratados por Continental, con proveedores del exterior domiciliados en países con Convenio.....	71
Gráfico 10: Proceso 125-IP-2010 del tribunal de justicia de la Comunidad Andina...	78
Gráfico 11: Monto total de las transacciones por servicios contratados por Continental Tire Andina, a proveedores del exterior con residencia fiscal en países con convenio de doble tributación, y monto proyectado en el caso de no aplicarlos.....	85
Gráfico 12: Datos comparativos entre el costo por servicios del exterior, y costo descontando el valor del impuesto asumido.....	86



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Convenios para evitar la doble imposición, vigentes con Ecuador.....	44
Tabla 2: Impuestos a los cuales se aplica el convenio.....	45
Tabla 3: Líneas de Negocio y Mercados de los productos fabricados y comercializados por Continental Tire Andina.....	63
Tabla 4: Domicilio Fiscal de los proveedores de servicios recibidos por Continental Tire Andina.....	70
Tabla 5: Identificación de los Países en los cuales Continental aplicó Convenio de Doble Tributación.....	71
Tabla 6: Clasificación por país, de los servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, en los cuales aplicó convenio de doble tributación.....	72
Tabla 7: Detalle de información de los servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, clasificado por país y categorizado de acuerdo a los conceptos establecidos en los convenios de doble tributación aplicados.....	74
Tabla 8: Porcentajes de Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta en aplicación a los convenios vigentes con Ecuador, en las actividades de mayor aplicación por parte de la Compañía.....	83
Tabla 9: Certificados de Residencia Fiscal y Certificados de Auditores del Exterior, tramitados por Continental Tire Andina en cumplimiento a lo reglamentado.....	92
Tabla 10: Información de Retención de Impuesto a la Renta en los pagos por servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, aplicando convenios de doble tributación.....	94
Tabla 11: Monto de Retención de Impuesto a la Renta en los pagos por servicios recibidos por Continental desde proveedores residentes en países con convenio y que no fueron aplicados al no cumplir los requisitos exigidos por la normativa local..	96
Tabla 12: Formulario de evaluación de propuestas, dentro del proceso de licitación para contratación de proveedor para la elaboración de Certificado de Auditores del Exterior.....	97
Tabla 13: Montos pagados por reembolsos al exterior, los cuales generaron retención de impuesto a la renta.....	100



UNIVERSIDAD DE CUENCA

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Certificado de Residencia Fiscal	114
Anexo 2. Diseño de Tesis	117



UNIVERSIDAD DE CUENCA



Universidad de Cuenca
Cláusula de Propiedad Intelectual

Ana Lucía Sánchez Alvarracín, autor/a del trabajo de titulación “Convenios para evitar la Doble Tributación en Ecuador, Ventajas y Limitaciones de su Aplicación. Caso CONTINENTAL TIRE ANDINA S.A. Período 2015”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, octubre de 2017



Ana Lucía Sánchez Alvarracín
C.I.: 0102714946



UNIVERSIDAD DE CUENCA



Universidad de Cuenca

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Ana Lucía Sánchez Alvarracín, en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "Convenios para evitar la Doble Tributación en Ecuador, Ventajas y Limitaciones de su Aplicación. Caso CONTINENTAL TIRE ANDINA S.A. Período 2015", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, octubre de 2017

Ana Lucía Sánchez Alvarracín

C.I: 0102714946



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis padres, por habernos inculcado con su ejemplo el sentido de la responsabilidad y deseos de superación.

A mis queridos hijos: Christian, Paula y Anita, que con mucha paciencia han sabido comprender y apoyarme para la consecución de este logro.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

AGRADECIMIENTOS

A Dios que día a día es mi guía, apoyo y fortaleza. Gracias por permitirme lograr un objetivo más en mi vida profesional.

A la Institución en la que laboro, a través de sus directivos, agradezco por las facilidades otorgadas para el desarrollo del presente trabajo de titulación.

A mi Director de Tesis, agradezco su tiempo y su valiosa e importante opinión para el desarrollo de este Trabajo.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía que en la actualidad ha afectado a todos los países, debido a la gran variedad y volumen de operaciones financieras que vienen desarrollando entre ellos, ha generado efecto en el ámbito económico y a las estructuras políticas y sociales; es así que a través de este proceso se han abierto las fronteras y los países deben operar de tal forma que el establecimiento de sus políticas públicas les permita mantener la soberanía para actuar en su territorio.

En el ámbito tributario el proceso de internacionalización ha llevado a que los países adopten sistemas fiscales mucho más flexibles acordes a esta nueva tendencia, como es el caso del establecimiento de los acuerdo para evitar la doble imposición; por otro lado las administraciones tributarias buscan incrementar la recaudación de impuestos y procuran la reducción de la evasión fiscal, implementando políticas que muchas de las veces limitan las operaciones comerciales con el exterior.

Ecuador no puede ser indiferente a este proceso de globalización y bajo esta tendencia ha firmado convenios de doble tributación con varios Estados, en el 2015 mantuvo acuerdos con diecinueve países, a través de los cuales procura incentivar al sector empresarial para su desarrollo, ofreciendo condiciones más competitivas en el entorno que han de operar; sin embargo para el uso de este incentivo tributario la legislación ecuatoriana establece requisitos de cumplimiento obligatorio para el contribuyente que practica este tipo de tratados, y dispone obligaciones adicionales para el beneficiario efectivo del incentivo, que pueden limitar su aplicación.

Los requisitos que impone la normativa ecuatoriana para los contribuyentes que requieren aplicar los convenios de doble tributación son: la obtención de un certificado de residencia fiscal periódico, que significa un proceso extra para el proveedor del exterior al tener que actualizarlo por cada periodo anual, lo cual en ocasiones hace que dificulte su cumplimiento; y la elaboración de un certificado de auditores con representación en el exterior, es un requisito complementario que representa una gestión adicional y un costo para el contribuyente que aplica el convenio de doble imposición.

Además existen casos no previstos en los convenios de doble imposición que son reglamentados por uno de los Estados y al no ser aceptado por el otro genera una carga impositiva adicional para uno de ellos

Ana Lucía Sánchez Alvarracín



La doble tributación es una consecuencia de la globalización de la economía y de las múltiples transacciones de capital que se dan a nivel internacional, es así que en base a su potestad tributaria los Estados que intervienen van a procurar captar el impuesto que se genera sobre determinada renta, en operaciones que realizan más allá de sus fronteras. Lo importante es se determine el vínculo que existe entre el sujeto obligado al cumplimiento del gravamen y la administración tributaria encargada de hacerlo cumplir.

La legislación tributaria en Ecuador afecta a los no residentes, ya que por las operaciones que realizan en el país grava impuesto a la renta a través de retención en la fuente, imposición tributaria que podría duplicar el pago del impuesto por una misma renta, e incrementará su carga tributaria efectiva. Con la firma de convenios para evitar la doble tributación, el sistema tributario ecuatoriano procura fomentar la inversión extranjera, eliminando o reduciendo la tasa impositiva generada por la aplicación de retención del impuesto a la renta a los no residentes, en los pagos por conceptos contemplados en los acuerdos.

El objetivo general de la presente investigación es analizar los convenios de doble tributación vigentes en Ecuador aplicados por Continental Tire Andina S.A. durante el año 2015, como Sujeto de Retención de Impuesto a la Renta a No Residentes, con los cuales ha efectuado operaciones económicas, para identificar las ventajas y limitaciones de su uso.

Los objetivos específicos, buscan identificar con que Estados Ecuador mantiene convenio y determinar el ámbito de su aplicación; además de establecer el hecho imponible del Impuesto a la Renta de no residentes (bajo criterios de sujeción de fuente y residencia) por las operaciones realizadas entre Continental Tire Andina S.A. y sus proveedores que mantienen la residencia fiscal en otros Estados, con los cuales Ecuador sostiene convenios para evitar doble imposición; de la misma manera se requiere examinar las actividades económicas que generaron rentas y sobre las cuales esta Compañía, en base a los convenios de doble tributación no aplicó o aplicó la retención de impuesto en menor proporción; posteriormente se realizará un análisis de los requisitos que exige la ley ecuatoriana por aplicación de los convenios de doble tributación y los procesos adicionales a cumplir, aplicado a Continental Tire Andina S.A.; y, finalmente se va a identificar otros mecanismos que ayudarían a controlar la aplicación de los convenios de doble tributación.



CAPITULO 1.- ANTECEDENTES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1.1 Antecedentes de la Doble Tributación

La globalización económica ha traído una rápida y constante movilidad de capitales, bienes y servicios, en menor medida de la mano de obra, junto con la internacionalización de las transacciones mercantiles y transferencia de conocimientos tecnológicos ha ocasionado efectos en el ámbito tributario; considerando que la política tributaria constituye uno de los factores de mayor importancia al momento de tomar decisiones sobre el lugar de localización de las inversiones.

El proceso de globalización de las actividades económicas y financieras ha generado importantes cambios en la realidad económica internacional, constituyéndose dentro de ello como agentes fundamentales las grandes empresas multinacionales que se han implantado en la mayor parte de los países, aumentando los flujos comerciales y de capitales entre ellos y haciendo que los mercados estén cada vez más integrados; por otro lado, están los gobiernos nacionales que juegan un papel relevante al adoptar los cambios normativos necesarios para potenciar este desarrollo; los organismos internacionales son también un agente importante al respaldar el proceso; y por último están las economías domésticas que participan activamente, ajustándose a las oportunidades y retos que genera la globalización.

Los países Latinoamericanos a partir de la década del 90 han visto a la inversión extranjera como una alternativa para desarrollar las economías de la región, por lo cual han aplicado medidas que favorecen la apertura comercial y al mercado financiero. Ecuador empleó también políticas con respecto a la apertura hacia la inversión extranjera, como medio para desarrollar la economía desgastada del país; se abre por lo tanto al comercio internacional, con lo cual refuerza el sistema tributario fiscal; en consecuencia desde el año 1986 ha suscrito convenios para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta y sobre el Patrimonio con diferentes países.

Es así que, para enfrentar los resultados de la globalización económica los Estados procuran llegar a estos acuerdos que eviten la doble imposición. Los convenios además, promueven la cooperación entre las autoridades tributarias de los estados contratantes a través del intercambio de información y eliminan las



diferencias tributarias que podría afectar a contribuyentes residentes o domiciliados de un estado que desarrolla actividades económicas en el otro estado.

La doble imposición internacional ocurre “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo” (Valdez, 2013, pág. 19).

Buhler (2012), en su libro *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo. Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados. (pág. 76).

De esta forma, los convenios internacionales nacen del interés de algunos países en encontrar los mecanismos necesarios para la eliminación del efecto impositivo sobre un mismo ingreso, y la incluyen dentro de su política fiscal. Disposiciones legales que se encuentran contempladas en acuerdos o tratados, bajo un enfoque de reciprocidad y neutralidad, con el fin de fomentar el desarrollo de la economía y la producción.

1.2. Causas y efectos de la doble tributación

Torres (2011), manifiesta que:

La causa de la doble imposición internacional se encuentra en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado «superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición». Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aun utilizando el mismo, los configuran de forma distinta (p. 126).

En consonancia este autor, determina que hay básicamente dos causas que generan la doble imposición internacional:



La utilización de diferentes criterios de sujeción

Los Estados ejerciendo sus potestades tributarias establecen qué criterio utilizarán para determinar cuáles rentas serán gravadas en su Estado y cuáles no. Los criterios seleccionados pueden no ser iguales. Por ejemplo, un Estado puede utilizar el criterio de la fuente y gravar las rentas obtenidas por un extranjero que trabajó en ese Estado, mientras que el Estado de donde el sujeto es ciudadano utiliza un criterio subjetivo para gravar las rentas y grava las mismas rentas obtenidas por el sujeto en el exterior, generando la doble imposición internacional (p. 129).

La utilización de mismos criterios de sujeción:

Los Estados pueden utilizar un mismo criterio subjetivo de vinculación, sin embargo, el significado que le dan al concepto de residencia, domicilio o nacionalidad pueden no ser equivalentes. Por ejemplo, un Estado puede considerar a un individuo residente si permaneció en él por un determinado periodo de tiempo, mientras que el Estado de donde el individuo es ciudadano considera que él es residente de este segundo Estado por haber nacido allí. Ante esta situación ambos Estados someterán la misma renta obtenida por el individuo a impuestos análogos y dará como resultado que el individuo pague impuestos en su Estado de origen y en el Estado donde está trabajando provocando la doble imposición internacional (Torres, 2011, pág. 131).

Refiriéndose a las Medidas para evitar la doble tributación, Romero (2008), señala que las Medidas para tratar de evitar la doble imposición internacional, son las técnicas de orden tributario diseñados para evitar la doble imposición, además de constituirse en mecanismos de cooperación administrativa internacional que evitan la evasión fiscal. Estas medidas pueden tener un carácter tanto unilateral como pueden ser pactadas entre dos o más países.

Para el autor, por un lado, las Medidas Unilaterales son introducidas en forma independiente por un país dentro de su sistema normativo fiscal, sin embargo constituyen normas de Derecho Internacional, a través de las cuales el Estado de residencia minimiza los efectos producidos por la doble imposición. Por otro lado señala, las Medidas Pactadas son aquellas por las que dos o más Estados, a través de Tratados Internacionales bilaterales o multilaterales respectivamente, tratarán de común acuerdo hacer frente a la doble imposición internacional, estableciendo como Normas de Derecho Internacional Tributario, que procuran eliminar las diferencias entre las legislaciones tributarias y evitan la doble imposición. Romero (2008).



Los Tratados Multilaterales en materia de doble imposición, se dan cuando las autoridades fiscales de varios países de una misma área geográfica, como es el caso de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), con un similar grado de desarrollo o con intereses y problemas comunes, adoptan principios o reforman a sus respectivas legislaciones, con el fin de encontrar una solución al tema de la doble imposición, tratados que podrían ofrecer mejores condiciones que los bilaterales (Romero L. , 2008).

Para Buhler (2012), establece que existen las siguientes medidas para evitar la doble tributación:

Medidas de carácter unilateral: Pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder. Este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el Estado que está gravando en virtud del criterio de la residencia aunque las pretensiones que puede realizar, en este sentido, el Estado que grava según criterios de naturaleza real, puede conducir a idénticos resultados. Se plantea que las medidas unilaterales, aunque no pueden radicalizar los problemas de doble imposición, si logran por lo menos disminuirlos y es necesario que los Estados en su poder soberano establezcan este tipo de medidas (Buhler, 2012).

Medidas de carácter bilateral o multilateral: Estos métodos de evitar la doble imposición internacional son sin duda los que han tenido un desarrollo mayor, y han logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según sus criterios homogéneos, constituyendo estos la vía más efectiva para evitar la doble tributación (Buhler, 2012).

Medidas atenuantes: métodos de reducción y deducción de impuestos: Las medidas atenuantes son impuestas de formas unilaterales por cada Estado, este en particular adopta en su propio ordenamiento interno, de lo cual se desprenden como sus notas características adoptarse por un solo poder tributario y favorecer exclusivamente a los contribuyentes en el Estado. Estas medidas constituyen normas del Derecho Tributario Internacional. Estas aunque no resuelve definitivamente la doble tributación internacional son muy necesarias dentro del ordenamiento jurídico de un Estado. En la práctica, los métodos que atenúan la doble imposición son clasificables en los de reducción y lo de deducción (Buhler, 2012).



Medidas eliminatorias: métodos de exención y de imputación tributaria. Las medidas para eliminar la doble tributación son tomadas de común acuerdo por dos o más Estados mediante la firma de convenciones o tratados internacionales. Estas medidas constituyen normas del Derecho Internacional Tributario; pudiendo ser, por la amplitud de la materia que regulan, generales o especiales. Son consideradas las medidas necesarias para eliminar definitivamente la doble tributación internacional. Dentro de los métodos concretos que se deben utilizar para evitar la doble tributación se distinguen los de la exención y el de la imputación (Buhler, 2012).

Una carga impositiva excesiva desalienta el comercio exterior, por lo que los Estados se animan a ofrecer deducciones impositivas, por medio de convenios bilaterales o multilaterales entre países que permita aminorar estos efectos negativos. Los convenios para evitar la doble tributación, tienen por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada.

1.3. Enfoques de la doble tributación

La doble imposición económica, para Vallejo y Gutiérrez (2001), se entiende de la siguiente manera:

La expresión doble imposición económica es utilizada para describir la situación que se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial, es gravado por dos o más Estados durante el mismo período pero en manos de diferentes perceptores. En la doble imposición económica internacional existe identidad de objeto imponible y tiempo y similitud de impuesto (imposición sobre la renta), pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional. (pág. 27)

Por otro lado, la Doble Imposición Jurídica se explica, en términos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010) como el “resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo” (pág. 7).



1.3.1. Principios de Fiscalidad Internacional

En el marco de un mundo globalizado, en donde el comercio internacional está ampliamente relacionado con la política tributaria, permanentemente los países valúan el principio del tributo como una acción de soberanía, lo cual da paso a la firma de los tratados y acuerdos para evitar la doble imposición. La fiscalidad internacional es considerada entre las principales líneas de investigación en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario; es así que los análisis sobre fiscalidad internacional han progresado ganando en profundidad, considerando la relevancia que ha alcanzado esta materia en los últimos años. La mayor parte de investigaciones en fiscalidad internacional analizan el tratamiento fiscal transfronterizo de determinadas imposiciones, las consecuencias fiscales provenientes de la utilización de diversos tipos de operaciones empresariales en el marco de Convenios de Doble Imposición (CDI).

La fiscalidad internacional puede ser definida como “principios y normas que regulan el funcionamiento conjunto de los diferentes sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales” (Downs, 2011, pág. 21). La fiscalidad internacional convencional se compone principalmente de convenios para evitar la doble imposición internacional con disposiciones de naturaleza tributaria.

El autor Serrano (2001) aporta al tema de la siguiente manera:

En el ámbito de la fiscalidad internacional conviven dos principios que permiten a los diferentes Estados gravar a las personas: por un lado está el principio de residencia, que justifica que el Estado donde una persona reside pueda gravarla por toda su renta obtenida a nivel mundial. Y por otro, está el principio de la fuente, que permite a un Estado gravar a una persona no residente por las rentas que obtiene en su territorio. (pág. 58)

Para Blacio (2012), la expresión fiscalidad internacional:

Se refiere no a la naturaleza de las normas sino al hecho de que las situaciones contempladas por éstas sean internas o internacionales, tienen algún elemento de extranjería. En otras palabras, esta rama del Derecho no es aquella parte del Derecho Internacional que versa sobre la materia tributaria, sino aquella parte del Derecho Tributario que se ocupa de las normas que regulan los supuestos de hecho que presentan algún aspecto internacional. (pág. 72)



Las relaciones internacionales se han multiplicado en forma precipitada en los últimos años, debido a los procesos de integración dados en todo el mundo y de la conformación de las transnacionales, lo que ha propiciado que se fije la atención en este tema. Los tratados internacionales de índole fiscal, han desempeñado importantes funciones en donde su propósito ha sido el de eliminar la doble imposición y promover el comercio mundial a través de la inversión extranjera.

Los estudios en materia de fiscalidad internacional se basan, en el análisis de los modelos de CDI elaborados por las organizaciones internacionales, así como de los comentarios y guías interpretativas que los acompañan. Junto a lo cual es necesario el estudio individual de los convenios suscritos por los diversos Estados, pues es usual que incorporen desviaciones respecto de los modelos, para adecuar el convenio a las necesidades concretas de los Estados que los aplican en función de las características propias de los sistemas tributarios locales, que puede conducir a la adopción de normas especiales. También es necesario el conocimiento de los sistemas tributarios nacionales y las previsiones específicas que se hayan plasmado sobre aspectos internacionales que puedan ser aplicados.

Para la OCDE (2014) la fiscalidad internacional, se preocupa además del tema de la elusión de impuestos, que se da principalmente por la deslocalización de bases imponibles, esto es cuando un estado en procura de captar inversiones, establece políticas tributarias con impuestos bajos o los anula, además de expedir políticas restrictivas de intercambio o acceso a la información, lo que favorece a que los inversionistas operen en esos países, dentro de estos se ubican los conocidos como paraísos fiscales. La elución fiscal puede darse también por transacciones económicas realizadas entre compañías relacionadas, que realizan transacciones bajo condiciones diferentes a las de mercado, es decir fuera del principio de plena competencia, generando así el problema de “precios de transferencia”.

Finalmente, una de las materias más recientes que ha tomado en consideración la OCDE respecto a fiscalidad internacional es el “Proyecto BEPS”. Este proyecto tiene en cuenta que los impuestos son un elemento fundamental en la promoción del desarrollo sostenible para los países en desarrollo, y que por las grandes dificultades que se presentan en su aparato fiscal, es importante incluir a estos países dentro de los debates sobre la fiscalidad internacional. El Proyecto BEPS busca una solución al tema la erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS) y que es un problema mundial que requiere soluciones globales (OCDE, 2014).



El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, permita cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo de los de las empresas multinacionales (OCDE, 2014).

El primer conjunto de medidas e informes sobre BEPS fue publicado en septiembre de 2014. Junto con el trabajo elaborado en el 2015, estas medidas proporcionarán a los países las herramientas que necesitan para asegurar que se graven las ganancias en el lugar en donde se lleva a cabo la actividad económica y donde se crea valor, a la vez que proporcionan una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes. El proyecto BEPS de la OCDE está llevando a resultados tangibles y va a fortalecer el compromiso y la participación de los países en desarrollo (OCDE, 2014).

1.3.2. Los Convenios de Doble Tributación

Según el Ministerio de Hacienda de Chile (2017) los Convenios de Doble Tributación:

Son instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados, que se incorporan al ordenamiento jurídico interno de cada uno de ellos y que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes (pág. 1).

Se debe también considerar el aporte de Naciones Unidas (2015):

Los convenios tributarios desempeñan un papel clave en el contexto de la cooperación internacional en materia tributaria. Por un lado, fomentan la inversión internacional y en consecuencia, el crecimiento económico global, mediante la reducción o eliminación de la doble imposición internacional sobre los ingresos



transfronterizos. Por otro lado, mejoran la cooperación entre las administraciones tributarias, especialmente en la lucha contra la evasión fiscal internacional. (pág. 3).

1.3.3. Fines de los Convenios de Doble Tributación

Para Troya (2008), los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el fin de evitar la doble imposición internacional, dentro de sus propósitos se puede identificar:

1. Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.
2. Fomentar mediante estos convenios la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras
3. Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.
4. Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
5. Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
6. Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

El autor Serrano (2001) establece que “los CDI pueden ser vistos desde distintos puntos de vista, de si la administración o el contribuyente, los objetivos también pueden ser distintos” (pág. 12), pero principalmente están orientados a eliminar la doble imposición internacional y a prevenir la evasión

Sin embargo, los objetivos de los CDI desde el punto de vista gubernamental, podrían ser resumidos en los siguientes, acorde al aporte del autor citado:

1. La eliminación de la doble imposición que tanto aflige al comercio internacional.
2. La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal.



3. La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
4. La eliminación de tributación discriminatoria.
5. El justo reparto de los ingresos fiscales entre los países (Serrano, 2001)

Por otro lado, los fines de los CDI, desde la perspectiva del contribuyente, podrían ser los siguientes:

1. La protección de las inversiones de los no residentes y la seguridad jurídica.
2. La eliminación de la doble imposición internacional.
3. El fomento de las inversiones a través de tipos de retención en la fuente bajo las cláusulas Tax Sparing o Marching Credit.
4. El principio de no discriminación.
5. La información del sistema tributario de otro país contratante, sobre todo si existen cambios en el sistema que requieran una renegociación del convenio (Serrano, 2001).

Los convenios internacionales de doble tributación se celebran con el objeto de evitar la doble imposición internacional y consisten en determinar previamente que una renta es imponible solamente en uno de los Estados contratantes, esto se lo realiza con el afán de promover la inversión privada en los países y consecuentemente el desarrollo económico de los mismos. Por otro lado los convenios también están destinados a brindar protección y estabilidad jurídica a los contribuyentes de los Estados contratantes, evitando una carga excesiva de impuestos; así como también buscan combatir la evasión de impuestos y al contar con una mayor información a nivel internacional.

1.3.4. Estructura de los Convenios de Doble Tributación

Según Troya (2008), la gran mayoría de los CDI a nivel internacional, tienen una estructura muy similar al modelo OCDE:

1. **Ámbito de aplicación:** Los Convenios se aplican a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Los Convenios tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia, regulan los criterios para resolver los posibles conflictos.



2. Definiciones generales: Existen determinados términos y expresiones que se utilizan a lo largo del convenio y que se definen al comienzo del mismo: “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “establecimiento permanente”. Otras expresiones tales como “dividendos”, “intereses”, “cánones”, “bienes inmuebles” y “servicios profesionales” se definen en los artículos que tratan estas materias.
3. Distribución de la potestad tributaria entre los estados en función de los tipos de renta, gravamen de las rentas y del patrimonio: Los Convenios determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio.
4. Disposiciones especiales: Los Convenios contienen ciertas disposiciones especiales, conforme los acuerdos que alcancen los Estados.
5. Disposiciones finales, estableciendo la entrada en vigor y denuncia: el Convenio entrará en vigor una vez ratificado y los instrumentos de ratificación intercambiados. El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en la del comienzo del siguiente periodo impositivo.

El autor Serrano (2001), en cambio determina que la estructura de un CDI, está enmarcado de la siguiente manera:

1. Las cláusulas objeto o ámbito de aplicación: Comprenden personas comprendidas, impuestos comprendidos, extensión territorial, entrada en vigor y denuncia.
2. Las cláusulas definitorias: Que incluyen definiciones generales, residencia y establecimiento permanente.
3. Las cláusulas sustantivas: Que contemplan las categorías de renta, las ganancias de capital y patrimonio.
4. Las cláusulas para la eliminación de la doble tributación: Engloba el procedimiento amistoso, la alternativa de los métodos principales para la eliminación de la doble imposición.
5. Las cláusulas anti evasión: Que abarcan principalmente empresas asociadas e intercambio de información.
6. Las misceláneas: Comprenden aquellos artículos de difícil encaje en lo que respecta a la no discriminación y asuntos diplomáticos.



La estructura de los convenios firmados entre países, tienen su base fundamental en los modelos diseñados por la OCDE y la ONU. Para lograr una efectiva aplicación de los convenios de doble tributación se deben tener presente algunos principios como: la buena fe, primacía del texto, el objeto y el fin del tratado.

1.3.5. Criterios de Sujeción: Fuente o Territorialidad y Residencia

Los diferentes estados considerando la potestad que les corresponde para gravar una renta, aplican como criterios de sujeción: el de la Residencia y el de Fuente o Territorialidad:

Para Valdez (2013):

Los criterios de sujeción determinan que los tributos se aplican conforme al criterio de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. Esto es lo que sucede frecuentemente en la práctica, la propia norma establece el criterio de sujeción aplicable al tributo que regula. (pág. 41)

.El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica y económica (Jarach, 2011).

El principio territorial o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social, y señala el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, dado que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte una contribución (Villegas, 2001).

Recogiendo el aporte de Atchabahian citado por Pedernara (2014):

Según el principio del domicilio o de la residencia del titular del capital, o de la renta, se grava el capital o la renta de quienes (personas de existencia visible o ideal) sean sus dueños, o la obtengan, respectivamente, cuyo domicilio o residencia se halle en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde se hallare instalado el capital



o estuviere la fuente productora de la renta. Ello se traduce en gravar según el concepto de 'renta mundial' del residente, sujeto pasivo del impuesto. (pág. 10)

Tomando el análisis realizado por la Asociación Latinoamericana de Integración (2012), el criterio de la fuente consiste en aplicar tributos a las rentas y patrimonio ubicados u originados en el territorio del Estado que los aplica. Por su parte, el criterio de la residencia consiste en aplicar tributos a las rentas o patrimonio que posean los residentes en el Estado que los aplica, independientemente de dónde se ubican o generan dichas rentas o patrimonio.

Este criterio de la residencia también se denomina principio de la renta universal o renta mundial. Esta situación, supone que dos o más países adoptan el criterio de la residencia (renta mundial), para determinar el ámbito de aplicación de su potestad tributaria; el problema surge cuando los países adoptan diferentes posiciones sobre el alcance del concepto de residencia. Esto es, cuando para un Estado el concepto de residente se define con base en la permanencia en el país por un cierto período (ej. 180 días) y el otro Estado cuando la persona tiene una casa habitación en su territorio, pudiendo una misma persona ser residente en ambos Estados (Secretaría General de la ALADI, 2012).

Otra situación que se presenta cuando ambos países adoptan el criterio de la fuente que determina que los impuestos a la renta y al patrimonio se aplicarán cuando la renta se genere o el patrimonio se encuentre en su territorio. El problema se da en esta situación cuando difieren las definiciones sobre ubicación territorial de la renta o el patrimonio: si un Estado establece que la fuente de los intereses generados se ubica en su territorio cuando el capital está colocado en él o utilizado económicamente allí y el otro Estado determine la ubicación de la renta en el lugar donde se domicilie el deudor de esos intereses (Secretaría General de la ALADI, 2012).

En efecto y tanto cuando los países adoptan el criterio de la residencia, como también cuando adoptan el criterio de la fuente en materia de imposición a la renta, es frecuente que se graven, por vía de retención, todos o algunos servicios recibidos desde el exterior por parte de sujetos locales. Esta práctica, bastante generalizada, tiene ante todo un fin anti-evasivo: suponiendo que si un contribuyente pretende fragar un gasto es más fácil hacerlo con un sujeto del exterior, prácticamente incontrolable para el Fisco local, se corta camino admitiendo la deducción de gastos con sujetos del exterior pero sometiéndolos, en todos o muchos casos, a una



retención en cabeza del contribuyente que pretende deducir tal gasto (Secretaría General de la ALADI, 2012).

El criterio de sujeción de fuente o territorialidad es usado en mayor o menor grado por todos los países, bajo este criterio se somete a imposición a toda persona que haya obtenido ingresos en su territorio, o se determine que existe algún vínculo jurídico y económico, que justifique que la renta que obtuvo dentro de su jurisdicción, por las condiciones favorables de este país, por tanto debe contribuir para su sostenimiento.

El criterio de fuente es el más aplicado por los países que firman acuerdos de doble imposición, debido a que su fundamento nace de la realidad de que la mayoría de países son preponderantemente importadores de capital; sin embargo esto genera una distorsión al momento de distribuir los recursos, pues el país que dispone de los recursos para inversión, de la tecnología y quiera realizar negocios, aprovechará en aquellos países en donde el tratamiento tributario no le afecte y procurará no operar en aquellos países que apliquen criterios diferentes que graven su rentas.

1.3.6. Métodos para evitar la doble tributación

Los métodos para evitar la doble imposición, acorde a Corona (2002) se definen como:

(...) técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la doble imposición, a través de delimitar aquellos hechos que va a generar la exigibilidad de tributos, y conseguir con ello el efecto de que quede únicamente sometido a imposición en un único Estado (normalmente el de la fuente), renunciando a gravarlo, de forma absoluta o parcial, el otro Estado (normalmente el de residencia). (pág. 239)

Los Métodos para evitar la doble imposición, según lo planteado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE son:

Métodos de exención: Las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la



tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente OCDE (2010, pág. 321).

- **Exención Integral:** la renta imponible en el Estado E o F no la toma en cuenta de ninguna forma el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina exención integral. OCDE (2010, pág. 321).
- **Exención con Progresividad:** la renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este Estado conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se llama exención con progresividad OCDE (2010, pág. 321).

Métodos de Imputación: Este método basado en el principio de imputación (o crédito fiscal),

- **Imputación ordinaria:** el Estado de residencia (R) deduce, del impuesto que percibe sobre las rentas o el patrimonio de sus residentes, una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado E (o F) sobre la renta obtenida o el patrimonio poseído en este, pero la suma así deducida no puede exceder de la fracción correspondiente de su propio impuesto. Es decir en el método de imputación ordinaria, las deducciones por gravámenes pagados en un país, no podrá ser mayor a la parte del impuesto producido en el Estado de residencia y que corresponda a las rentas originarias del primero de los Estados. OCDE (2010, pág. 321)
- **Imputación Íntegra:** El Estado, considerado de residencia, permitirá la deducción en la cuota sin establecer ningún tipo de limitación, por lo tanto, la base imponible serán todas las rentas del sujeto pasivo residente. OCDE (2010, pág. 322).

Las medidas de doble tributación tienen diversas posibilidades, depende de los Estados las variantes que deseen introducir el momento de llegar a concretar los convenios, lo que es necesario es que quede plasmado la forma en que va a ejecutarse la exención, estableciendo criterios para el cálculo de la deducción.



1.4. Modelos de los Convenios de Doble Tributación

Según Vallejo y Maldonado (s.f.) la historia de los Convenios para combatir la Doble Imposición inicia en el año 1899, cuando el Imperio Austro-Húngaro y Prusia firman un Tratado Fiscal que regulaba el problema de la doble tributación; en 1922 Italia, firmó un acuerdo con las naciones del imperio Austro-Húngaro que se había desintegrado. Sin embargo como Organización de las Naciones (ONU) empieza en 1921 con un estudio que concluye en 1923. Para 1927 se había establecido un modelo el cual fue aprobado un año después por representantes de 28 países. El modelo consideró el criterio de fuente para los llamados impuestos reales y el criterio de residencia, para los llamados impuestos personales. Continuaron varias discusiones que dieron lugar a los modelos de convenio de México de 1943 y de Londres en 1946.

Los autores citados señalan que, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este proceso se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). A partir de esto el Comité Fiscal de la OCDE ha buscado establecer un convenio uniforme a fin resolver los problemas de doble imposición entre los países miembros, este comité reconoce que la revisión es un proceso continuo con actualizaciones periódicas. La última versión publicada del MOCDE se da en el 2008.

Además, se cita que en 1974 la ONU reconoce al MOCDE como un instrumento válido entre países desarrollados específicamente. En 1979 se publicó el Manual para la negociación de Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo que buscaba un mayor equilibrio entre los criterios de residencia y de fuente.

Por último, los autores hacen referencia al modelo de Convenio de la Comunidad Andina, que se origina en el año 1969, cuando los representantes de Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Chile, suscriben el Acuerdo de Cartagena; Venezuela se incorporó en 1973. En 1972, se expide la Decisión 40 o Modelo de la CAN, que se basa en el principio de gravamen en la fuente de donde proviene la renta. Finalmente con el propósito de actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación, se firma la Decisión 578 en Mayo del 2004.



En este contexto aparecen los convenios de doble tributación bajo un enfoque del Derecho Internacional Tributario, para establecer los mecanismos que favorezcan la inversión y la recaudación tributaria, bajo el principio de neutralidad tributaria, considerando las diferentes legislaciones establecidos en la política fiscal de cada país.

Por neutralidad tributaria se entiende “que iguales actividades reciban el mismo tratamiento tributario, a fin de no distorsionar la asignación de los recursos, haciendo que éste oriente su inversión hacia aquellas áreas en las cuales la carga tributaria sea menor, o pueda ser evadida más fácilmente” (Andrade, 2011, pág. 82).

Las Naciones Unidas, en su esfuerzo por mejorar la participación de los estados en la economía internacional y considerando la alta inversión extranjera en mundo cada vez más globalizado, ha realizado continuos esfuerzos orientados a eliminar la doble tributación. “Esos esfuerzos, iniciados por la Sociedad de las Naciones y continuados en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), han encontrado en general su expresión concreta en diversos modelos o proyectos de modelo de acuerdos fiscales bilaterales” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2008, pág. 5)

1.4.1. Modelo de las Naciones Unidas

Según las Naciones Unidas (2013), su Convención Modelo favorece en general la retención de mayores derechos de tributación del llamado “país fuente” en virtud de un acuerdo fiscal, que del “país de residencia” del inversor. Durante mucho tiempo los países en desarrollo han dado gran importancia a esa cuestión, aunque también algunos países desarrollados han comenzado a incorporarla en sus acuerdos bilaterales. La conveniencia de promover mayores entradas de inversiones extranjeras en los países en desarrollo y de hacerlo en condiciones políticamente aceptables y económica y socialmente beneficiosas se ha afirmado frecuentemente en las resoluciones de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. El Modelo reconoce la especial importancia de la cooperación fiscal internacional para alentar la inversión en favor del desarrollo, también reconocen la importancia de respaldar los esfuerzos nacionales promoviendo la asistencia técnica e intensificando la cooperación y participación internacional para abordar las cuestiones fiscales internacionales. La eliminación de la doble tributación



internacional a través de los acuerdos fiscales constituye uno de los objetivos generales, con el fin de mejorar la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transferencia de tecnología. Otros objetivos son evitar determinados tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes locales y ofrecer seguridad jurídica y fiscal, a fin de que se puedan realizar operaciones internacionales.

En concordancia con la realidad económica actual, la nueva versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque, como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que la Convención modelo de la OCDE. La Convención modelo de las Naciones Unidas no es de carácter prescriptivo; más bien trata de ofrecer a los responsables de la toma de decisiones de los países la información que necesitan para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país.

1.4.2. Modelo de la OCDE

Según lo postulado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010)

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. (pág. 7)

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. En primer lugar, determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y en relación con el patrimonio. Para determinados elementos de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo



de imposición se otorga al Estado de residencia. En el caso de otros elementos de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. En lo que se refiere a dos tipos de renta (dividendos e intereses), si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita la cuantía del impuesto exigible por el Estado de la fuente. Por otro lado, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición; esta es la finalidad del modelo. El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos de desgravación, el de exención y el de imputación o crédito (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010).

Es así que, los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad son el elaborado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Estos modelos han ejercido gran influencia en la práctica internacional en materia de tratados y tienen importantes disposiciones comunes, ambos buscan coherencia e intentan determinar la forma de cómo a través de un acuerdo fiscal para evitar la doble tributación puede alentar la inversión; uno de los países debe renunciar a los derechos de tributación nacional.

Ambos modelos reconocen a los estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Además, los dos modelos tienen por objetivo mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones y cada vez se presta mayor atención a las repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, al crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, que afecta a las relaciones económicas internacionales (Naciones Unidas, 2013).

1.4.3. Modelo de la Comunidad Andina de Naciones

Como lo menciona (Troya, 2008) el modelo de la ONU, a pesar de reconocer más derechos de tributación en el país de fuente, realmente no tiene sentido para los países que se enmarcan en el sistema territorial; por lo que bajo este enfoque, hace más de 30 años, la Comunidad Andina de Naciones (CAN) estableció un convenio modelo para sus países miembros, bajo un enfoque regional.



La Comunidad Andina ha aplicado también medidas para atenuar o eliminar la doble tributación, inicialmente a través del modelo aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, cuyo objetivo fue evitar la doble tributación entre los países miembros, reducir o eliminar las distorsiones de tipo fiscal que causan la separación y desigualdad de los sistemas tributarios de estos estados y que inciden en el proceso de integración regional. El Modelo Andino adopta como criterio de vinculación el de la fuente productora de riqueza.

Posteriormente los países miembros deciden actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los integrantes, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal a través de la firma de la Decisión 578.

El Modelo de la Comunidad Andina, en el Artículo 3 del Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (2004), firmado por los países miembros de la CAN, referente a Jurisdicción Tributaria señala:

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio” (pág.3).

Es decir el Modelo de la CAN favorece en general la retención de mayores derechos de tributación al “país fuente”.

De todas maneras, según el aporte de López (2002), un Convenio, independientemente del modelo adoptado, debe contener los siguientes elementos esenciales:

- a) La expresión de una voluntad: un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la aceptación de la otra parte; o de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas.
- b) La concurrencia de voluntad de por lo menos dos partes: las declaraciones unilaterales de un estado solo son obligatorias para el



estado que las emite, mientras no concurra la voluntad del otro estado.

No se exige de un número definido de estados partes.

- c) Las partes de un tratado deben ser sujetos de Derecho Internacional: solo estos gozan de personalidad jurídica internacional y pueden ser partes de un tratado.
- d) La intención de producir efectos legales: permite distinguir al tratado de otros actos que no comprometen a los estados miembros.
- e) Que esté regido por el Derecho Internacional: solo aquellos serán considerados como tratados (López H. , 2002, pág. 22).



CAPITULO 2.- ASPECTOS CONSIDERADOS BAJO LA NORMATIVA LOCAL EN EL AMBITO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

2.1. Impuestos comprendidos

Según Vallejo y Maldonado (2007):

Por regla general los Convenios de Doble Imposición se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. Del mismo modo, por regla general, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio, sin hacerse extensivos a los impuestos indirectos. (pág. 53)

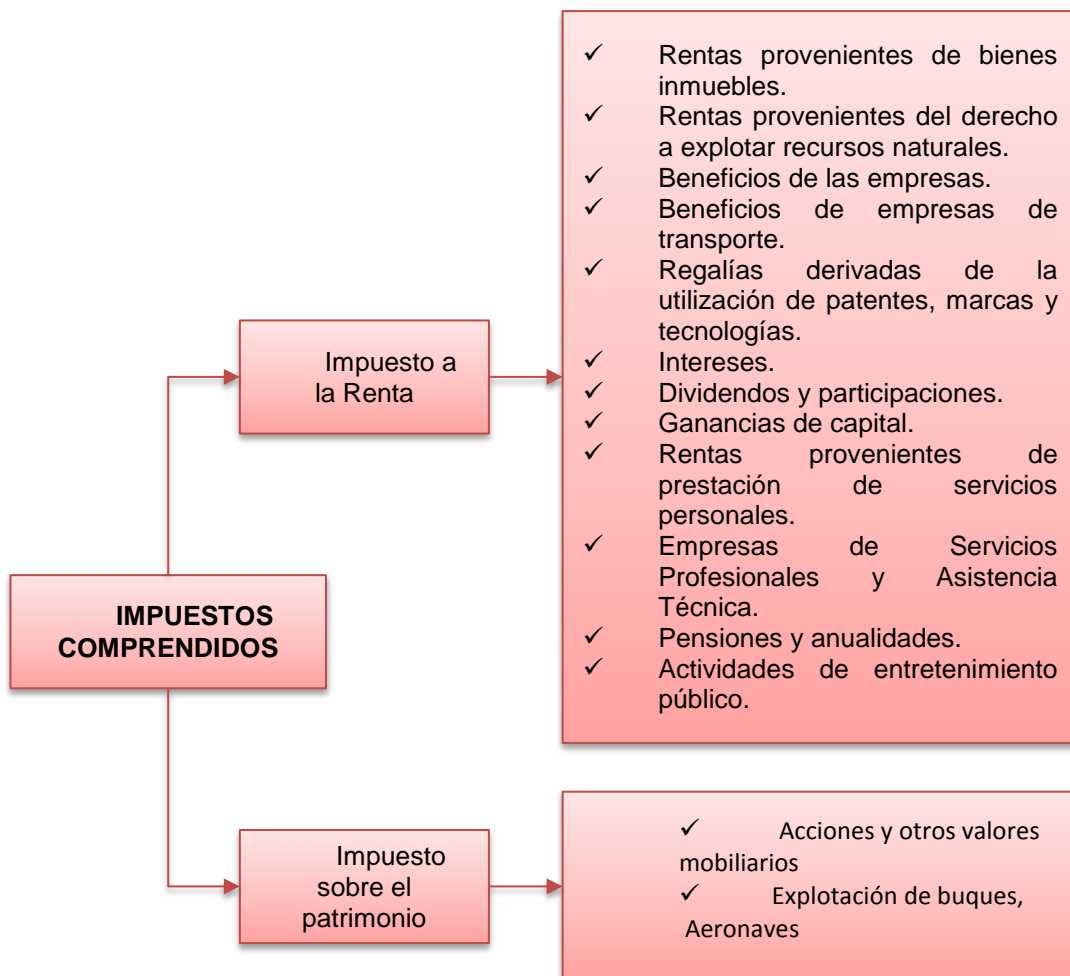
La Convención Modelo de las Naciones Unidas (2013) dentro del análisis de la doble tributación, refiriéndose a los Impuestos sobre la Renta y el Capital señala que se considerarán como impuestos sobre la renta o capital:

(...) todos los impuestos sobre la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o de capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre la plusvalía y sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas. (pág. 82)

El siguiente gráfico muestra las rentas provenientes de las actividades que están sujetas a los convenios para evitar la doble imposición:



Gráfico 1: Impuestos comprendidos



Fuente: Vallejo y Maldonado, 2007. Elaborado por: La autora

2.1.1. Conceptos de Renta de Fuente Ecuatoriana

La legislación ecuatoriana reglamenta el concepto de fuente en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) que describe diez casos que se entienden como ingresos de fuente ecuatoriana para determinación del impuesto a la renta a personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras y que son:

- 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos



a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;



9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado. Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente. (pág.5)

Si bien la normativa ecuatoriana reglamenta en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mencionado en los párrafos precedentes, el concepto de fuente ecuatoriana para la determinación del impuesto a la renta, incluyendo a los ingresos que perciben los extranjeros por actividades de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano; así como también el Art. 131 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que quienes paguen a no residentes deberán retener el impuesto establecido en la ley; no obstante el Art. 12 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno señala la excepción del pago de impuestos por los ingresos percibidos por extranjeros con o sin domicilio en el Ecuador, refiriéndose a lo establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria.

2.1.2. Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta originada por pagos a no residentes

La normativa ecuatoriana prevé que los pagos realizados al exterior por rentas generadas dentro de su territorio o considerados de fuente nacional se sometan a impuesto a la renta y señala en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2015), en su Parágrafo 5°:

Retenciones en la Fuente por Pagos Realizados al Exterior, Art. 131.- Ingresos de no residentes.- (Reformado por el Art. 30 del D.E. 539, R.O. 407-3S, 31-XII- 2014).- Quienes envíen, paguen o acrediten a favor de personas no residentes ingresos gravados que no sean atribuibles a establecimientos permanentes en el Ecuador, bien sea directamente, mediante compensaciones, reembolsos, o con la mediación de entidades financieras nacionales o extranjeras u otros intermediarios, deberán



retener y pagar el porcentaje de impuesto establecido en la ley, según corresponda. En caso de que dichos ingresos pertenezcan a sujetos pasivos residentes o sean atribuibles a establecimientos permanentes en el Ecuador, aplicarán las retenciones generales establecidas en la normativa aplicable. (pág.86)

Las administraciones tributarias en algunos países en su afán de asegurar la recaudación y evitar la evasión tributaria, imponen obligaciones a los proveedores de servicios, no residentes, como el de registrar su negocio cuando los servicios son proporcionados dentro del Estado, otros requieren que se presente una copia del contrato de servicios a la administración tributaria; sin embargo, es complejo hacerlo cumplir. Como medida de este control, los países en desarrollo recurren con frecuencia a las retenciones de impuestos sobre los pagos por servicios pagados a no residentes.

En el caso Ecuatoriano, la retención de impuestos ha representado la única forma efectiva de recaudar el impuesto sobre los pagos hechos a no residentes, por ingresos generados en fuente ecuatoriana y se viene aplicando este procedimiento en base a lo señalado en el citado Artículo 131 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno; y, en caso de que el pagador omitiere la retención, es responsable directo del pago del impuesto correspondiente, con excepción de lo señalado en el Art. 12 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, refiriéndose a la aplicación de convenios de doble tributación.

2.2. Jurisdicción Tributaria

Con respecto a la jurisdicción, el término es utilizado para designar un territorio sobre el cual se ejerce una potestad. Así mismo, comprende otorgar el área geográfica de ejercicio de las atribuciones y facultades que se encuentran dentro de su competencia (Quisbert, 2009).

Existen restricciones de carácter jurisdiccional, considerando que el poder tributario de un Estado se impone, en general, a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. En el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando se hallan en territorio de otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado que busca la tributación de personas u objetos debe atenerse a una conexión territorial sobre el

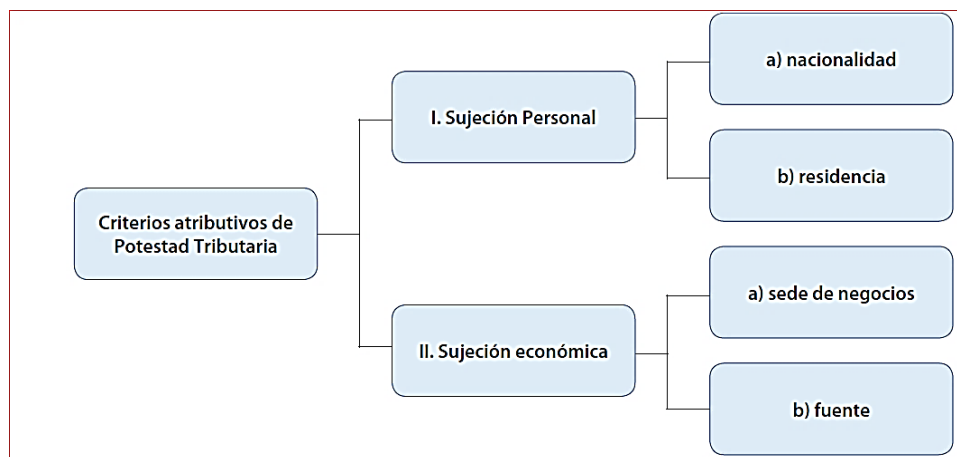


que basar su derecho de someterlos a tributación. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexión territorial está sujeto a limitaciones geográficas (Blacio, 2012).

Es importante recordar que la territorialidad o fuente somete a impuestos a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados fuente nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente, bajo este criterio se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió disponibilidad jurídica y económica (Buhler, 2012).

Así, dos o más jurisdicciones tributarias pueden exigir para sí el impuesto sobre determinada renta, generada en operaciones que se realizan más allá de sus fronteras. En esta perspectiva, para que un Estado pueda someter a un contribuyente a su jurisdicción y cobrarle tributos, debe existir algún vínculo entre el Estado y el Contribuyente, estos factores de vinculación se conocen como: Personales y Reales y que el autor Giuliani Fonrouge, prefiere hablar de criterios subjetivos y económicos para atribuir la potestad tributaria, que lo grafica bajo el siguiente esquema:

Grafico 2: Criterios utilizados para determinar la Jurisdicción Tributaria



Fuente: Giuliani, 1987 (pág. 397)

Según Vallejo y Maldonado (s.f.):

- **Personales:** Someten a tributación a las personas tomando en consideración aspectos como: nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas. Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial o principio personalista”.

Ana Lucía Sánchez Alvarracín



- **Reales:** Para establecer el vínculo jurídico tributario aplican criterios como la territorialidad o fuente, según este criterio la renta se grava por parte del país en el que se haya obtenido la misma, con independencia del lugar de residencia del contribuyente. Estos criterios están ligados al Principio de Territorialidad.

Nuestro país maneja un criterio combinado real y personal para establecer el vínculo de la obligación tributaria, mismo que se encuentra reflejado en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Vallejo & Maldonado, 2007).

Un criterio de imposición a las personas o sociedades, nacionales o extranjeras que hayan obtenido una renta en un Estado, se justifica desde los puntos de vista social, ya que goza de vivir en una sociedad establecida; y económico, debido a que la obtención de esta ganancia fue posible gracias a las condiciones económicas que le ofrece el país en el que operó, por lo cual es equitativo se le grave con el impuesto dentro del territorio.

2.3. Convenios de Doble Tributación vigentes con Ecuador

El Ecuador ha suscrito convenios bilaterales para evitar la doble imposición, con los siguientes países, los mismos que se encuentran en su mayoría bajo los lineamientos del Modelo de la OCDE, excepto los integrantes de la CAN que tienen su propio modelo:

Grafico 3: Países con los cuales Ecuador mantiene Convenio para Evitar la Doble Imposición



Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI), 2017



Tabla 1: Convenios para evitar la doble imposición, vigentes con Ecuador

PAÍS	FECHA DE SUSCRIPCIÓN	INICIO DE APLICACIÓN	ESTADO	REGISTRO OFICIAL
Alemania	7 de Diciembre de 1982	1987	Vigente	No. 493 de 5 de Agosto de 1986.(Publicación) No. 438 de 19 de Mayo de 1986.(Ratificación)
Argentina	3 de Marzo de 1981	1983	Vigente	No.235, 4 de Mayo de 1982
Bélgica	18 de Diciembre de 1996	2005	Vigente	No.286, 16 de Marzo de 2001(Ratificación) No.312, 13 de Abril de 2004. (Publicación)
Brasil	26 de Mayo de 1983	1989	Vigente	No. 865, 2-Febrero-1988.
Canadá	28 de Junio 2001	2002	Vigente	No. 484, 31 de Diciembre de 2001
Chile	26 de Agosto 1999	2005	Vigente	No.189, 14 de Octubre de 2003 (Ratificación) No.293, 16 de Marzo de 2004. (Publicación)
Corea	8 de Octubre de 2012	2014	Vigente	No.124, 15-Noviembre 2013
España	20 de Mayo 1991	1994	Vigente	No.253, 13 de Agosto de 1993
Francia	16 de Marzo de 1989	1993	Vigente	No. 34, 25-Septiembre-1992.
Italia	23 de Mayo 1984	1991	Vigente	No.407, 30 de Marzo de 1990
México	30 de Julio 1992	2002	Vigente	No.201, 10-Noviembre-2000 (Ratificación) No.281, 9-Marzo-2001 (Publicación)
Rumania	24 de Abril de 1992	1997	Vigente	24 de Abril de 1992
Singapur	27 de junio de 2013	2016	Vigente	I No. 618 de 29 de octubre de 2015
Suiza	28 de Noviembre de 1994	1996 (Texto, Original)	Vigente	No.788, 25-Septiembre-1995 No.178, 5-Octubre-2000.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

2001
(Protocolo)

Uruguay	26 de Mayo de 2011	2013	Vigente	No.812, 18 de Octubre de 2012(Ratificación) No.885, 4 de Febrero de 2013 (Publicación)
China	21 de Enero 2013	2015	Vigente	No.213, 27-Marzo-2014
Comunida d Andina	04 de Mayo 2004	2005	Vigente	No.457, 9 de Noviembre de 2004

Nota: Fuente: Servicio de Rentas Internas, SRI, 2017. **Elaborado por:** La Autora

De acuerdo a la información existente en la página web del SRI (2017), el Ecuador mantiene convenios bilaterales para evitar la doble imposición con dieciséis países, y un convenio multilateral con la CAN (Colombia, Perú y Bolivia), es decir mantiene estos acuerdos con diecinueve países.

Los impuestos a los cuales se aplican el convenio según el país, son:

Tabla 2: Impuestos a los cuales se aplica el convenio

CONVENIO SEGÚN EL PAÍS		ECUADOR
ALEMANIA	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre la renta • Impuesto sobre sociedades • Impuesto sobre el patrimonio • Impuestos sobre las explotaciones industriales y comerciales 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta, inclusive las adicionales establecidas en la ley de impuesto a la renta y el impuesto a los capitales en giro.
ARGENTINA	<ul style="list-style-type: none"> • Al impuesto a las ganancias • Al impuesto a los beneficios de carácter eventual • Al impuesto al capital de las empresas • Al impuesto al patrimonio neto de las personas físicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Al impuesto a la renta • A los impuestos adicionales a la renta • Al impuesto al capital en giro
BÉLGICA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a las personas físicas • El impuesto a las sociedades • El impuesto a las personas jurídicas • El impuesto a los no residentes • La cotización especial asimilada al impuesto a las personas físicas 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre las rentas de personas físicas y sociedades (LORTI) • El impuesto sobre los activos de la empresa



- La contribución complementaria de crisis

BRASIL	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto federal sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la ley de impuesto a la renta.
CANADÁ	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos sobre las rentas gravados por el gobierno de Canadá en la ley de Impuesto Sobre Renta. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre las rentas grabado por el gobierno del Ecuador en la LORTI.
CHILE	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos establecidos en La Ley sobre Impuesto a la renta. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos sobre la renta de personas naturales. • Los impuestos sobre las rentas de las sociedades y cualquier entidad similar.
COREA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta • El impuesto de sociedades • El impuesto especial para el desarrollo rural • El impuesto sobre las rentas locales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos sobre las rentas gravadas por el gobierno de Ecuador de acuerdo a la LORTI.
ESPAÑA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta de personas físicas • El impuesto sobre sociedades. • El impuesto sobre el patrimonio. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta, de las personas naturales. • El impuesto sobre la renta de las sociedades.
FRANCIA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta, tanto de las personas naturales como de las jurídicas sujetas a tal impuesto. • El impuesto a las sociedades. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta, inclusive los impuestos adicionales establecidos en la ley de impuesto a la renta.
ITALIA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre las rentas de las personas físicas. • El impuesto sobre la renta de personas jurídicas. • El impuesto local sobre las rentas. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta. • Los impuestos adicionales sobre la renta. • El impuesto a los capitales en giro.
MÉXICO	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta de las personas naturales. • El impuesto sobre la renta de las sociedades.



RUMANIA	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre la renta de personas físicas. • Impuesto sobre la renta de personas jurídicas. • Impuesto sobre el salario y otras remuneraciones similares. • Impuesto sobre la renta realizada en actividades agrícolas. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta de las personas naturales. • El impuesto sobre la renta de las sociedades.
SINGAPUR	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto sobre la renta.
SUIZA	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos federales, cantonales y comunales: • Sobre la renta (renta total, rendimientos del trabajo, rendimiento del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital, y otras rentas.) • Sobre el patrimonio (propiedad total, bienes muebles e inmuebles, activos comerciales, capital pagado, y reservas y otros elementos del patrimonio). 	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre la renta.
URUGUAY	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a las rentas de las actividades Económicas (IRAE) • El impuesto a la renta de personas físicas (IRPF) • El impuesto a las rentas de los no residentes (IRNE). • El impuesto de asistencia a la Seguridad social (IASS). • El impuesto al patrimonio (IP). 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta de personas naturales. • El impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar.
CHINA	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta de las personas naturales. • El impuesto a la renta de sociedades. 	<ul style="list-style-type: none"> • El impuesto a la renta de las personas naturales. • El impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar.

Fuente: SRI, 2017. **Elaborado por:** La autora

Con referencia al Convenio firmado por los miembros de la Comunidad Andina, según lo estipulado en la Decisión 578 (2005), sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, se aplica a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los



impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

- En Bolivia, Impuesto a la renta.
- En Colombia, Impuesto a la renta.
- En el Ecuador, Impuesto a la renta.
- En el Perú, Impuesto a la renta.

En el caso de Venezuela a pesar de que en la Decisión 578 del Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, consta aún como integrante del Convenio de Doble Tributación con la Comunidad Andina de Naciones, al haberse desintegrado este país de la CAN en el año 2006, ya no goza de los beneficios del Convenio.

2.4. Conceptos de Rentas contempladas en los Convenios de Doble Tributación

Los dos modelos universales categorizan a los conceptos de rentas en los siguientes:

Ingresos provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País con el que se halle suscrito el convenio en el cual estén situados dichos bienes. La lógica que ella conlleva se compadece con la soberanía que debe ejercitar un Estado en su territorio. Esta disposición también se aplicará a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento u otra forma de explotación de los inmuebles (AA.VV., 2013).

.Beneficios de las empresas

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él; en tal caso los beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuidos al establecimiento permanente (AA.VV., 2013).

Transporte Marítimo y Aéreo



Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacionales solo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base del mismo, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explota el buque. La regla indicada se aplica también a los beneficios procedentes de la participación en un pool, en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación (AA.VV., 2013).

Empresas asociadas

Cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante, y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia (AA.VV., 2013).

Dividendos

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado. Sin embargo también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario es residente en el otro Estado, el impuesto no podrá exceder del porcentaje negociado bilateralmente (AA.VV., 2013).

Intereses

Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en este último Estado. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si



el perceptor de los intereses es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del diez por ciento cuando se relacione a la compra de equipos y del quince por ciento en los demás casos, del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite (AA.VV., 2013).

Cánones o regalías

Las regalías (cánones) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, estas regalías (cánones) pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías (cánones) es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del quince por ciento del importe bruto de las regalías (cánones). Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

El término regalías (cánones) significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas o las cintas grabadas para la televisión o radio, o de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (AA.VV., 2013).

Para el caso de los dividendos, intereses y regalías, el convenio contempla un mismo tratamiento, es decir, estos pagos efectuados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado; sin embargo pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan con un límite en la tarifa.

Ganancias de capital

En el caso de las ganancias de capital el convenio determina que serán gravadas solamente por el país miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta (AA.VV., 2013).

Rentas que son producto de la prestación de servicios personales

La Convención Modelo de las Naciones Unidas, 2011, señala: La expresión “Servicios Profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas,



literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores (AA.VV., 2013).

Servicios personales por cuenta propia

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o actividades independientes solo serán gravables en ese Estado, a menos que este residente disponga habitualmente en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades, en este caso tributará sobre las rentas gravables en el otro Estado contratante, pero solamente en la medida en que sean imputables a esta base fija, o en el caso de que su permanencia en el otro Estado supere en total 183 días al año, en tal caso gravaría su renta proporcionalmente en cada uno de los Estados (AA.VV., 2013).

Servicios personales por cuenta ajena

La remuneración, sueldo o salarios obtenida por un residente de un Estado solo será gravada en ese Estado, a no ser que el empleo se lo ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas de él pueden ser gravadas en este Estado; al igual que en el caso de los profesionales independientes (AA.VV., 2013).

Profesionales del espectáculo y deportistas

Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, como artistas del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión o músico, o como deportista podrán someterse a imposición en este otro Estado. Estos tipos de rentas están dentro del conjunto de categorías de renta que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente o situación (AA.VV., 2013).

Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público

Estos ingresos solamente deberán tributar en el país miembro en cuyo territorio se desarrollaron las actividades de los artistas y las de entretenimiento público, para ello no se considera el tiempo que las personas que realizan las actividades permanecen en el referido territorio (AA.VV., 2013).

Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes



Las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante solo serán gravables en ese Estado.

La pensión es un pago que se hace periódicamente en consideración a servicios restados o por daños padecidos.

La anualidad se entiende como la cantidad de dinero que se cancela en forma periódica durante toda la vida del beneficiario o solo durante un lapso determinado a título gratuito o en calidad de compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero (AA.VV., 2013).

Funciones Públicas

Las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales a una persona natural, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo serán gravables en este Estado. Sin embargo, estas remuneraciones solo serán gravables en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona natural es un residente de este Estado que:

- a. Posee la nacionalidad de este Estado, o
- b. No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales, bien sea directamente o con cargo a fondos constituidos, a cualquier persona natural por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo serán gravables en este Estado. Sin embargo, estas pensiones solo serán gravables en el otro Estado Contratante si la persona natural fuera residente y nacional de este Estado (AA.VV., 2013).

Profesores e Investigadores

Los profesores o investigadores que residan temporariamente en un Estado Contratante, durante un período que no exceda de dos años, con el fin de la enseñanza o de la investigación en una Universidad, Colegio, Escuela y otra institución similar y que son o fueron en el periodo inmediato anterior, residentes del otro Estado Contratante, estarán exentos del impuesto en el primer Estado



Contratante por las remuneraciones provenientes de la actividad de enseñanza o investigación, siempre que esas remuneraciones provengan de fuentes situadas fuera de ese primer Estado (AA.VV., 2013).

Estudiantes

Las sumas que un estudiante o aprendiz que sea, o que haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado al solo fin de proseguir sus estudios o su formación, recibidas para cubrir sus gastos de mantenimiento, de estudios o de formación no serán gravables en el primer Estado mencionado, siempre que ellas provengan de fuentes situadas fuera de este Estado. Las remuneraciones que un estudiante o un aprendiz que sea o haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante reciba a consecuencia de una actividad dependiente realizada de modo ocasional y no a tiempo completo en el primer Estado Contratante, por un periodo que sea razonablemente justificado en relación a la obtención de la finalidad mencionada en el párrafo precedente, no serán gravables en este primer Estado (AA.VV., 2013).

Otros Ingresos

Las rentas de un residente de un Estado contratante, de cualquier origen, que no se trate en los artículos anteriores solo serán gravables en ese Estado; no aplica si el beneficiario de tales rentas realiza actividades comerciales a través de un establecimiento permanente; sin embargo podrán ser gravados también en ese otro Estado (AA.VV., 2013).

Por otra parte, el Modelo de la CAN que adopta como criterio de vinculación el de la fuente, hace diferenciaciones con respecto a algunos de los conceptos de renta:

Rentas producto de la explotación de los recursos naturales

El Convenio de la CAN se refiere a las rentas ganadas o producto del derecho de explotación de los recursos naturales, indicando que serán susceptibles de imposición solamente por el país miembro dueño de los recursos naturales (AA.VV., 2005)



Beneficios de las empresas

Por otro lado, el Acuerdo de la CAN con respecto a Beneficios de Empresas señala: Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a. Oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b. Fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c. Obra de construcción;
- d. Lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, como mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e. Agencia o local de ventas;
- f. Agencia o local de compras;
- g. Depósito, almacén o bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h. Cualquier otro tipo de local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i. Agente o representante (AA.VV., 2005)

Se podrían asimilar estos tipos de actividades empresariales a la existencia real de establecimientos permanentes.

Transporte Marítimo y Aéreo

El acuerdo de la CAN se refiere a “Beneficios de empresas de transporte”, y menciona: los beneficios que obtuvieron las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas (AA.VV., 2005).

Dividendos

El acuerdo con la CAN señala, los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los



distribuye. El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista (AA.VV., 2005).

Intereses

La Decisión 578 de la CAN indica: los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago AA.VV., 2005).

Cánones o regalías

Por su parte el acuerdo de la CAN ordena que las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible (AA.VV., 2005).

Servicios personales

El convenio de la CAN se refiere con respecto a rentas provenientes de prestación de servicios personales: Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por: personas en ejercicio de funciones especiales y tripulación de naves u otros vehículos de tráfico internacional ; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador (AA.VV., 2005).

Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes

En Convenio de la CAN indica: Estos tipos de rentas solamente serán gravadas por el país miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora. Para aplicar esta disposición se considera que la fuente productora está situada en el territorio del país donde se firmó el contrato que origina la renta periódica; en caso de no existir contrato, en el país desde el cual se efectúa el pago de dichas rentas (AA.VV., 2005).

Establecimiento Permanente



Se denomina establecimiento permanente de una sociedad extranjera a un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa desarrolla todo o parte de su actividad, y que en base a Derecho Fiscal Internacional la ley de un país le atribuye personalidad fiscal y somete a tributación en ese país. Un establecimiento permanente difiere de una filial de una empresa matriz del exterior ya que carece de personalidad jurídica, pero que al manejarse de forma autónoma con respecto a su principal, se le atribuye personificación fiscal. Por tanto se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales, así como las obras de construcción, instalación y montaje (AA.VV., 2013).

La legislación ecuatoriana, en el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2015) señala las características que identifica a los Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

(II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera:

(III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;

(IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;

(V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,

(VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

b) Tenga una oficina para:



(I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,

(II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él. (pág. 5-6)

Su segundo numeral postula lo siguiente:

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;

b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;

c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,

d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;

b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,

c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido



otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones. (pág. 5-6)

Para los países en desarrollo que reciben inversión extranjera es muy importante la definición de establecimiento permanente, ya que de ello depende gran parte de los recursos fiscales recaudables, por otro lado el tiempo de permanencia en el otro estado para la constitución de establecimiento permanente puede diferir entre lo establecido por cada Estado.

2.5. Requisitos establecidos en la Ley Ecuatoriana para la aplicación de los convenios.

Ante la necesidad de ejercer un control sobre los sujetos que apliquen de los convenios de doble imposición, el Estado Ecuatoriano en su legislación exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

2.5.1. Certificación de Auditores Independientes

La normativa fiscal ecuatoriana, a partir del 2008 estableció un nuevo requisito de cumplimiento obligatorio para aquellos contribuyentes que en aplicación a los convenios de doble tributación no efectúen la retención en la fuente de impuesto a la renta.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI) (2015), señala:

Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en



su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente (Parte I):

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente (Parte II):



1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique. (págs.32-33)

La Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001085 (RO 408/S 5 de enero de 2015) señala que la fracción básica gravada con tarifa 0% de impuesto a la renta para el 2015, es de US\$10.800.

2.5.2. Certificado de residencia Fiscal

Adicionalmente la normativa tributaria en Ecuador exige demostrar la residencia fiscal del beneficiario de la exención o de la rebaja de la tarifa de retención de impuestos a la renta, que haya aplicado convenio.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2015), indica:

Art. 134.- Acreditación de residencia fiscal.- (Sustituido por el Art. 32 del D.E. 539, R.O. 407-3S, 31-XII-2014).- Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla. (pág. 87)



CAPITULO 3.- APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN POR CONTINENTAL TIRE ANDINA, DETERMINACIÓN DE LAS VENTAJAS Y LIMITACIONES

3.1. Aplicación de Convenios de Doble Tributación por Continental Tire Andina S.A.

3.1.1. Antecedentes Generales de la Compañía

Continental Tire Andina S.A. forma parte del Grupo Continental, cuya casa matriz es Continental AG de origen Alemán con sede principal en Hannover, líder mundial en la producción de neumáticos para la industria automotriz. Continental Tire Andina S.A se constituyó en el segundo semestre de 1955 bajo el nombre de Ecuadorian Rubber Company “ERCO”; posteriormente por normativa local que exigía una denominación en español, se designa como “Compañía Ecuatoriana del Caucho S.A.”, la cual en el año 2010 pasa a formar parte del Grupo Continental, cambiando la razón social a “Continental Tire Andina S.A” (Continental Tire Andina S.A., 2015).

La principal actividad de la Compañía es la fabricación de llantas. Desde 1996 la Compañía exporta a diferentes países de la Región Andina, y su objetivo es posicionarse como el mayor proveedor de neumáticos en esta Región, que comprende los países de Ecuador, Colombia, Venezuela, Perú, Bolivia y Chile (Continental Tire Andina S.A., 2015).

La compañía cuenta con más de cincuenta años en el mercado, es la única planta de producción de neumáticos en el Ecuador, el cuarto grupo más grande de fabricación y comercialización de neumáticos a nivel mundial, y, tercer grupo más importante en la Región Andina. En la planta se elaboran llantas para auto, camioneta y transporte pesado, tanto radial como convencional bajo las marcas: Continental, General Tire, Barum, Sportiva, Viking y Euzcadi, las cuales, a su vez, se dividen en varias líneas de producto: como por ejemplo Cross Contact, Altimax, Grabber, HSR2, entre otras; las mismas que cumplen con las más estrictas normas de calidad y garantía para brindar de esta manera seguridad, comodidad y satisfacción al cliente final (AA.VV., 2017).

Es así que en los últimos años la Compañía, en sujeción a los avances tecnológicos viene efectuado importantes inversiones para modernizar la planta y



ofrecer productos de diseños modernos cambiando su línea tradicional por llantas radiales que cumplan con las exigencias del mercado.

Misión

Crear un ambiente de trabajo que mantenga y desarrolle personal de primera. Mejorar la relación con el cliente y la satisfacción del mismo a través de la calidad, entrega rápida y reducción de costos en nuestros productos. Adoptar una cultura de mejoramiento continuo para asegurar un crecimiento rentable (AA.VV., 2017).

Visión

Convertirnos en el distribuidor de llantas más confiable de la Región Andina, ofreciendo los mejores productos y servicios a través del conocimiento y entendimiento de los requerimientos y necesidades del cliente (AA.VV., 2017).

Valores

- Confianza
- Pasión por Ganar
- Libertad de Acción
- Trabajo en Equipo (AA.VV., 2017)

Líneas de Negocio y Producto

Continental Tire Andina, fabrica y comercializa diversos tipos de llantas para automóviles y camiones que cubren la demanda del mercado local y regional.

Opera en los siguientes sub segmentos de negocio:

- **Llantas de reposición nacional.**- Son llantas que sirven para reponer aquellas llantas en mal estado o que han cumplido su ciclo de vida en un vehículo.
- **Llantas de exportación.**- comprende los neumáticos vendidos a los diferentes países de la Región Andina, y eventualmente a otros países, destinados a reemplazo.
- **Llantas de equipo original.**- Son llantas para vehículos nuevos que se venden empresas ensambladoras, con el fin de equipar los vehículos producidos por las mismas, estos neumáticos tienen características especiales.

El mercado al cual se dirigen los productos comercializados por Continental se indica en el siguiente cuadro:

Ana Lucía Sánchez Alvarracín



Tabla 3. Líneas de Negocio y Mercados de los productos fabricados y Comercializados por Continental Tire Andina

LÍNEA DE NEGOCIO	MERCADO	ACTIVIDAD
• Equipo Original.	• Ensambladoras de Quito, Ambato y Colombia.	• Manufactura y distribución.
• Reposición nacional.	• Mercado nacional.	• Manufactura y distribución.
• Reposición exportaciones.	• Mercado de exportación.	• Manufactura y distribución.

Nota: Fuente: Continental Tire Andina S.A., 2015

Tipos de producto

Los principales tipos de neumáticos que la empresa manufactura y comercializa son los siguientes: PLT Radial, PLT Bias, CVT Radial y CVT Bias.

PLT.- Corresponde a las siglas en inglés “Passenger and Light Truck”, comprende el portafolio de neumáticos para automóviles, Van, SUVs y camionetas ya sean de construcción bias o convencional, o de tipo radial. El portafolio de medidas de este segmento es bastante amplio, y su enfoque y aplicación depende del tipo de vehículo y gustos o preferencias del consumidor (Díaz, 2015).

A continuación, se pueden encontrar algunos ejemplos:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Gráfico 4. Llantas tipo PLT

PASAJERO				
	Chevrolet Cruze	↔	215/50R17	
	Kia Cerato Forte	↔	195/65R15	
	Kia Rio R	↔	185/65R15	
	Mazda 2	↔	185/55R15	
	Nissan March	↔	175/60R15	
	Nissan SE 2.0	↔	185/65R15	
	Renault Logan	↔	185/65R15	
	Renault Sandero	↔	185/65R15	
	Toyota Prius Sport	↔	185/60R15	
	Toyota Yaris	↔	195/65R15	
	Volkswagen Gol	↔	175/70R14	
				
				

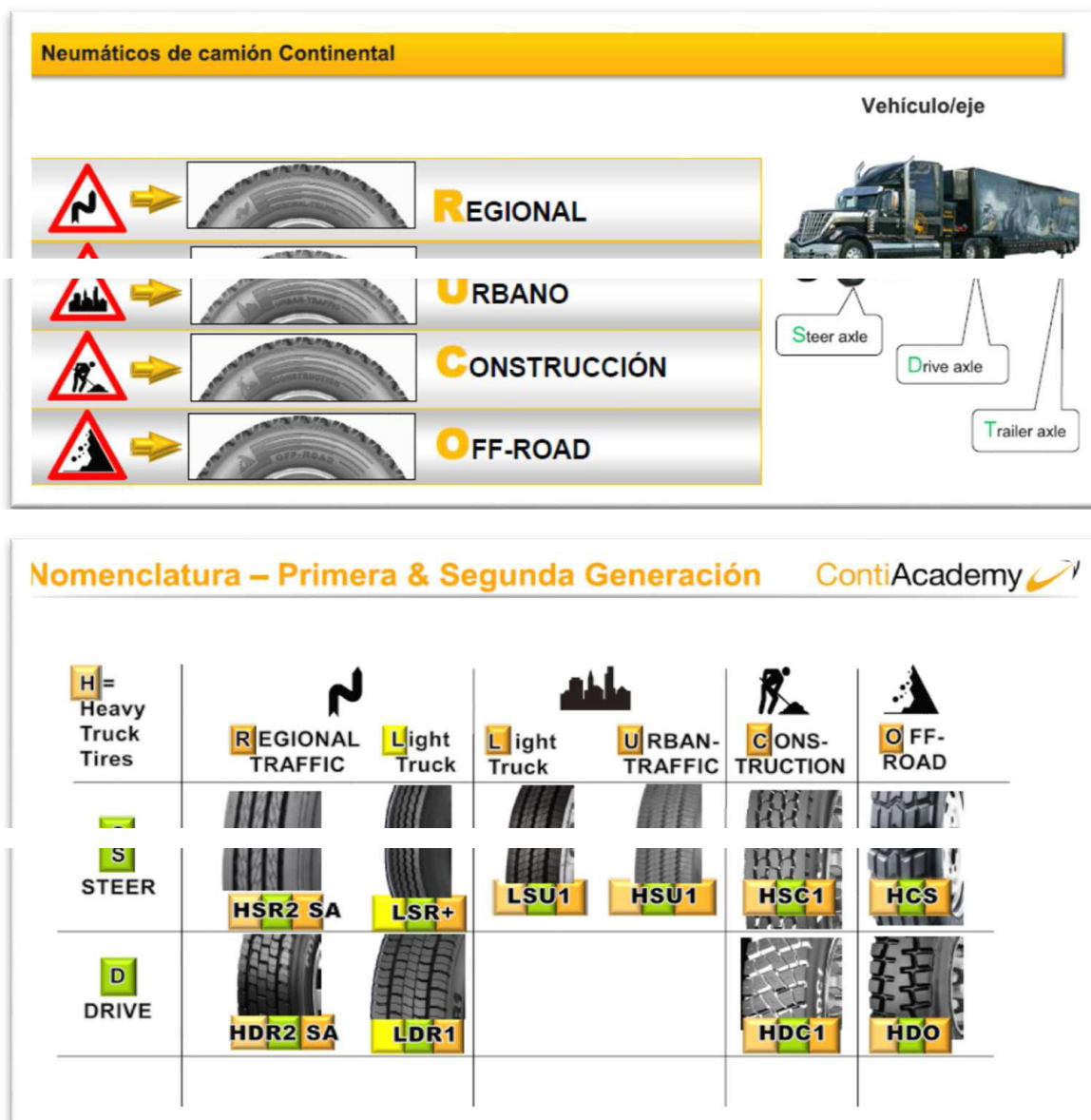
4x4 & SUV				
	Chevrolet Grand Vitara SZ	↔	225/70R16	→ 225/65R17
	Ford Explorer	↔	245/65R17	→ 245/60R18
	Ford F-150	↔	245/70R17	→ 255/65R17
	Haval H5	↔	235/65R17	
	Hyundai Santa Fé	↔	215/70R16	→ 235/65R17
	Hyundai Tucson iX	↔	215/65R16	→ 225/60R17
	Kia Sportage R	↔	215/70R16	
	Renault Duster	↔	215/65R16	
	Toyota Highlander	↔	245/55R19	
				

Fuente: Continental Tire Andina S. A., 2017



CVT.- Corresponde a las siglas en inglés “Commercial Vehicle Truck”, en este segmento se encuentran los neumáticos de uso comercial para vehículos pesados, como camiones, buses, volquetas, etc., este segmento se clasifica de acuerdo al uso que se dará al neumático (Díaz, 2015), como se puede ver a continuación:

Gráfico 5. Llantas Tipo CVT



Fuente: Continental Tire Andina S. A., 2017

Marca

Continental fabrica llantas para auto, camioneta y transporte pesado, tanto radiales como convencionales bajo las marcas Continental, General Tire, Barum, Sportiva, Sidewinder, Viking, las mismas que cumplen con las más estrictas normas de calidad y garantía para brindar de esta manera seguridad, comodidad y satisfacción al cliente final.

Gráfico 6. Segmentación y Posicionamiento de las Marcas del Grupo Continental

SEGMENTACIÓN & POSICIONAMIENTO



Fuente: Continental Tire Andina S. A., 2014

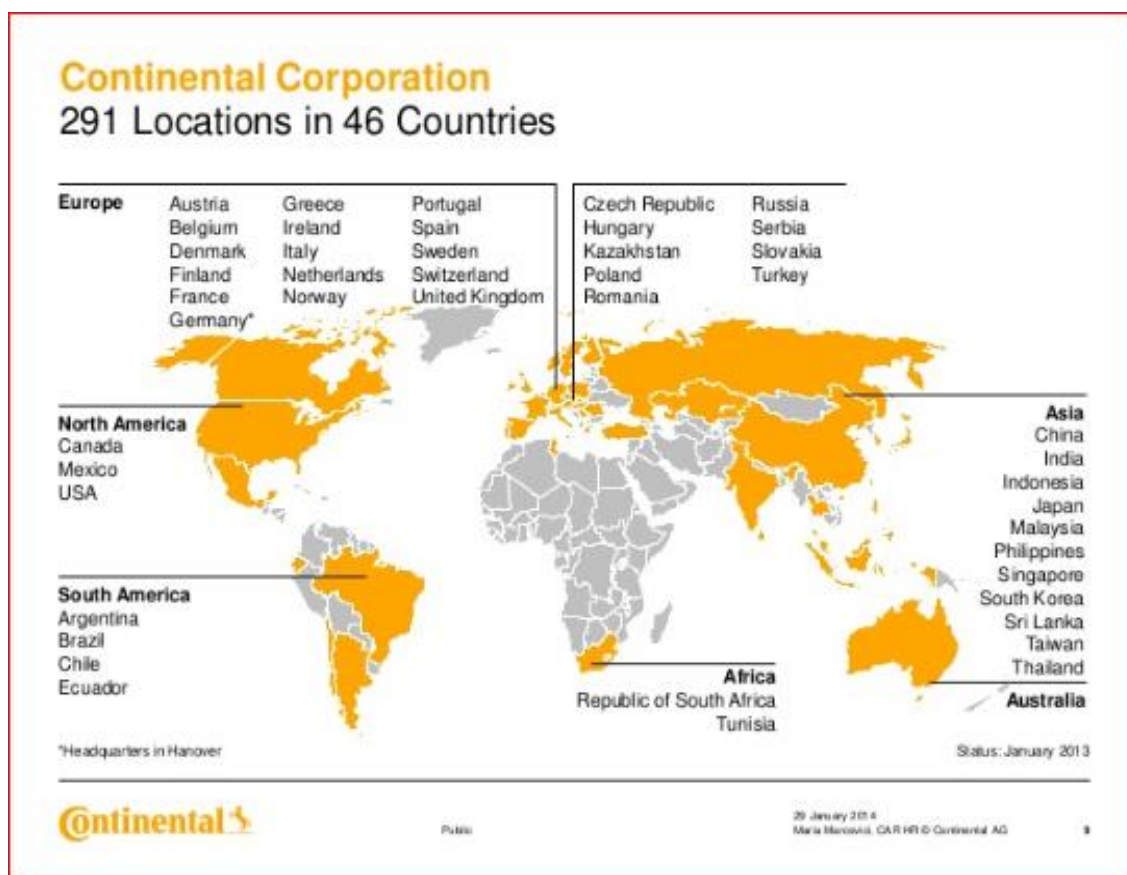
Con estos antecedentes, podemos señalar que Continental Tire Andina S.A. en los últimos años a través de sus accionistas y administradores, en su plan de expansión y modernización ha requerido realizar operaciones con empresas del exterior. La Compañía ha realizado operaciones de importaciones y exportaciones, sean estas de bienes o servicios; siendo tema de nuestro análisis la contratación de servicios a proveedores extranjeros no residentes, ubicados en países con los cuales Ecuador mantiene acuerdos para evitar la doble imposición.

Globalmente el Consorcio Continental realiza grandes inversiones en recursos para disponer de la tecnología, Continental Tire Andina al formar parte del Grupo se



ha beneficiado de esta, recibiendo el servicio de transferencia de tecnología que le permite el desarrollo de sus proyectos.

Gráfico 7. Localización de las Plantas del Grupo Continental en el Mundo



Fuente: Continental Tire Andina S. A., 2014

En el periodo de análisis el Grupo Continental mantiene 291 plantas productoras, ubicadas en 46 países, del cual es parte Continental Tire Andina S.A., como se observa en el gráfico.

De la misma forma para el logro de su misión de mejora continua y en plan de optimización de recursos, la Compañía ha requerido contratar diferentes servicios con proveedores domiciliados en otros países, con quienes le ofrecen las mejores condiciones, sean estos terceros o relacionados.

En el tema tributario, al constituir los impuestos un costo de importancia material para la Compañía y que inciden en su liquidez, al realizar transacciones con el exterior busca aplicar adecuadamente tanto la normativa local como la normativa



fiscal de aplicación internacional, específicamente al aplicar los acuerdos que evitan la doble imposición.

3.1.2. Convenios de doble tributación aplicados por Continental Tire Andina S.A.

Continental Tire Andina S.A. fabrica y comercializa diversos tipos de llantas para automóviles y camiones que cubren la demanda del mercado local y regional del Área Andina; adicionalmente, importa y distribuye llantas. Del total de sus ingresos el 60% corresponde a ventas nacionales, y el 40% a exportación.

Con respecto a las Compras Locales e Importaciones, las principales operaciones que Continental realiza con proveedores del exterior es la adquisición de materias primas, repuestos para maquinaria, maquinaria, relacionadas con la industria de producción de llantas y en menor volumen importa llantas. Del total de estas adquisiciones el 95% lo realiza a proveedores del exterior y solamente el 5% lo puede proveer el mercado local. En el tema tributario, estas operaciones no implican complejidad para la Compañía al momento de realizar los pagos y definir sobre el Estado que gravaría la renta generada, dado que la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 13 prevé que “no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los pagos al exterior por concepto de importaciones” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2004, pág. 24).

Continental Tire Andina mantiene además un importante volumen de operaciones por servicios con proveedores del exterior y que son el objeto de nuestro análisis, dado que en el pago por estos servicios corresponde definir el Estado que grava con el impuesto a la renta, y en el caso de corresponder este gravamen a Ecuador, la Compañía se constituye en Agente de Retención, de acuerdo a lo establecido en el artículo y ley mencionados:

(..) son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2004, pág. 24)

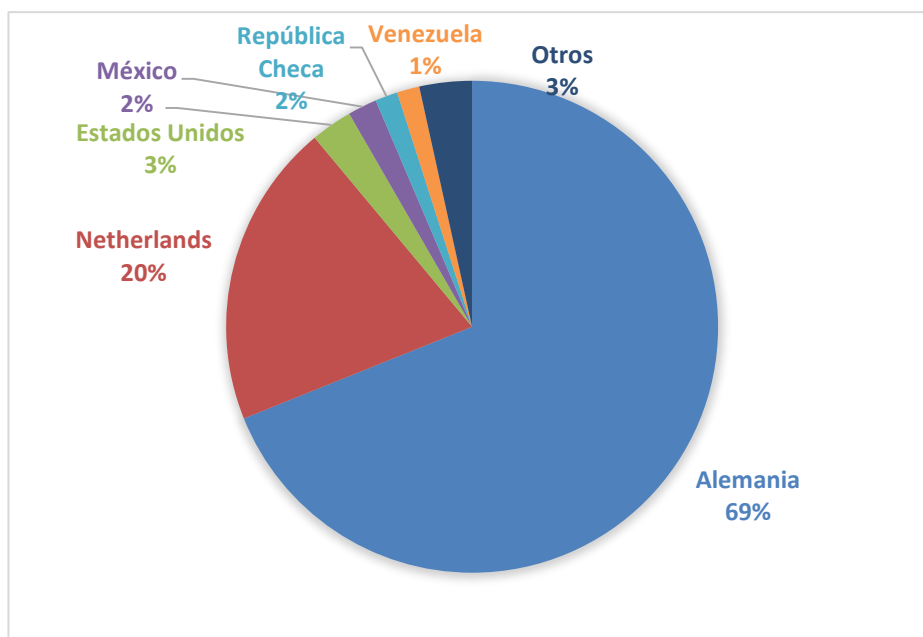
Nuestro análisis se enfoca en los convenios de doble tributación, que pueden ser aplicados al momento de efectuar estos pagos por los servicios recibidos desde



proveedores extranjeros con domicilio fiscal en países con acuerdo, según lo establecido en el Art. 12 del RALRTI, y que señala que los pagos a proveedores no residentes en el Ecuador, estarán exentos del pago de impuesto a la renta, según lo establecido en los convenios internacionales de reciprocidad tributaria (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

Durante el 2015 Continental Tire Andina con el propósito de desarrollar su actividad de producción y comercialización ha contratado servicios con proveedores ubicados en distintos países, principalmente con proveedores de Alemania.

Gráfico 8. Información porcentual de las operaciones por servicios contratados por Continental Tire Andina S.A., con proveedores de los distintos países



Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina S. A., 2015. Elaboración: La autora

Los proveedores extranjeros no residentes, de los diferentes servicios recibidos por Continental Tire Andina y que no han realizado su operación a través de un establecimiento permanente en Ecuador, mantienen su domicilio fiscal en los países señalados en la siguiente tabla:



Tabla 4. Domicilio Fiscal de los proveedores de servicios recibidos por Continental Tire Andina

PAÍS DE RESIDENCIA FISCAL DEL PROVEEDOR	MONTO DE LA TRANSACCIÓN EN MILES DE US\$
Alemania	5,861.84
Netherlands	1,688.87
Estados Unidos	230.33
México	161.50
República Checa	125.09
Venezuela	124.58
Eslovaquia	66.40
Malasia	54.52
Perú	29.69
Portugal	28.46
Francia	21.32
Reino Unido	12.25
Bélgica	5.85
R. P. China	5.12
Colombia	4.52
Singapur	3.40
Chile	2.41
Uruguay	2.31
Bolivia	2.26
Brasil	1.34
Costa Rica	0.84
Romania	0.55
España	0.13
TOTAL	8,433.59

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior.

Continental Tire Andina S. A.2015. **Elaborado por:** La autora

Del monto total de transacciones generadas por la contratación de servicios por parte de Continental a proveedores del exterior, el 72% se ha efectuado con proveedores domiciliados en países con los cuales Ecuador mantiene y lo ha aplicado convenio para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta, y, el 28% se lo ha realizado con proveedores cuya residencia fiscal son países que no mantienen acuerdo con Ecuador.



Gráfico 9. Proporción de Servicios Contratados por Continental, con proveedores del exterior domiciliados en países con Convenio



Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina S. A., 2015. Elaboración: La autora

La compañía ha contratado servicios, en su mayor parte, con proveedores ubicados en países con los cuales Ecuador mantiene convenio; en algunos casos no ha sido posible aplicar los convenios, como lo podemos observar en la siguiente tabla:

Tabla 5. Identificación de los Países en los cuales Continental aplicó Convenio de Doble Tributación

EXISTENCIA DE CONVENIO	PAÍS DE RESIDENCIA DEL PROVEEDOR	APLICA CONVENIO	NO APLICA CONVENIO
CON CONVENIO	Francia	✓	
	México	✓	✓
	Perú	✓	✓
	Singapur	✓	✓
	Chile	✓	
	Alemania	✓	✓
	Bélgica	✓	✓
	Bolivia	✓	✓
	Brasil		✓
	Colombia		✓



SIN CONVENIO	España	✓
	R. P. China	✓
	Romania	✓
	Uruguay	✓
	Costa Rica	
	Eslovaquia	
	Estados Unidos	
	Dinamarca	
	Malasia	
	Netherlands	
	Portugal	
	Reino Unido	
	República Checa	
	Venezuela	

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015

Elaboración: La autora

En el año 2015 la Compañía aplicó convenios en las transacciones que realizó con proveedores de los siguientes países:

- Alemania,
- Francia,
- México,
- Perú,
- Bélgica,
- Bolivia,
- Chile, y
- Singapur.

Actividades económicas en las cuales Continental Tire Andina aplicó los Convenios: En el año 2015 la Compañía ha aplicado convenio de doble tributación en los siguientes servicios:

Tabla 6. Clasificación por país, de los servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, en los cuales aplicó convenio de doble tributación

PAÍS DE RESIDENCIA DEL PROVEEDOR	MONTO TOTAL DE LA TRANSACCIÓN EN MILES DE USD\$
ALEMANIA	5,679.63
ASISTENCIA TÉCNICA	4,944.70
OTROS SERVICIOS TÉCNICOS Y ADMINISTRATIVOS	63.96
SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	7.14
SERVICIOS DE ASESORÍA	115.70
SERVICIOS DE CAPACITACIÓN	1.26
SERVICIOS DE INSTALACIÓN	413.16
SERVICIOS DE MANTENIMIENTO	68.23
SERVICIOS DE PRUEBAS DE LABORATORIO	9.90



SERVICIOS INFORMÁTICOS	6.32
SERVICIOS TÉCNICOS	49.27
BÉLGICA	0.40
SERVICIOS TÉCNICOS	0.40
BOLIVIA	1.25
SERVICIOS DE ALQUILER DE INMUEBLES	1.25
CHILE	2.41
SERVICIOS DE PUBLICIDAD	2.41
FRANCIA	21.32
OTROS SERVICIOS TÉCNICOS Y ADMINISTRATIVOS	15.42
SERVICIOS TÉCNICOS	5.90
MÉXICO	149.58
OTROS SERVICIOS TÉCNICOS Y ADMINISTRATIVOS	143.33
SERVICIOS DE CAPACITACIÓN	6.25
PERÚ	25.31
SERVICIOS DE ALQUILER DE INMUEBLES	0.12
SERVICIOS DE ASESORÍA	1.20
SERVICIOS DE PUBLICIDAD	22.93
SERVICIOS INFORMÁTICOS	1.06
SINGAPUR	2.02
OTROS SERVICIOS TÉCNICOS Y ADMINISTRATIVOS	2.02
TOTAL GENERAL	5,881.92

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015.

Elaboración: La autora

Se especifica a continuación los diferentes servicios contratados con proveedores del exterior no residentes, y que son objeto del presente análisis:

- **Regalías por uso de licencias, transferencias de tecnología y asistencia técnica**, corresponde a licencia para la manufactura de llantas en Ecuador y venta en el territorio de Ecuador, Venezuela, Colombia, Bolivia, Perú y Chile; además de la prestación de servicios de ingeniería y transferencia de tecnología.
- **Servicios soporte técnico y administrativo**, contempla servicios de soporte en las áreas: producción, administrativa y comercial.
- **Servicios logísticos, servicios** de manejo logístico de mercadería.
- **Servicios de ensamblaje**, servicios de ensamblaje e instalación de maquinaria.
- **Servicios de instalación e inspección**, servicios técnicos de instalación, dentro de proyectos de expansión de la planta.
- **Servicios de programación**, software para equipos de planta.
- **Servicios de mercadeo**, servicios de promoción de producto para el mercado del otro Estado.



- **Servicios de capacitación**, servicios de capacitación relacionados con el tema de mercadeo de la región.
- **Servicios de Publicidad**, servicios de imagen publicitaria de Continental en Chile.

Categorización de las actividades económicas en las cuales Continental Tire Andina aplicó los Convenios: Al analizar los conceptos de los diferentes servicios recibidos por Continental Tire Andina, desde proveedores extranjeros con residencia en países con los cuales Ecuador mantiene Convenio de Doble Tributación y que no constituyen establecimiento permanente en Ecuador, y en base a la clasificación de actividades establecidas en los Acuerdos, se ha identificado a estos servicios como:

- Regalías,
- Beneficios Empresariales,
- Prestación de Servicios Profesionales o Trabajos Independientes, y,
- Rentas Provenientes de Bienes Inmuebles.

Tabla 7. Detalle de información de los servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, clasificado por país y categorizado de acuerdo a los conceptos establecidos en los convenios de doble tributación aplicados

CONCEPTO CONTEMPLADO EN EL CONVENIO	PAÍS	PROVEEDOR	DESCRIPCION DEL SERVICIO
Regalías	Alemania	CONTINENTAL RFN D GMBH Prod	Asistencia técnica
Beneficio Empresarial	Alemania	BECKHOFF AUTOMATION GMBH	Servicios de Instalación Servicios Técnicos
		CONTINENTAL AG	Otros servicios técnicos y administrativos Servicios de Capacitación
		CONTINENTAL RFN D GMBH CMH	Otros servicios técnicos y administrativos
		CONTINENTAL RFN D GMBH Prod	Otros servicios técnicos y administrativos Servicios de asesoría Servicios de Instalación Servicios de Mantenimiento



			Servicios Técnicos
		CONTUR GMBH	Servicios de Capacitación
		ENTIRETEC AG	Servicios Informáticos
		INDUSTRIE-HYDRAULIK	Servicios de Instalación
		KRAUSSMAFFEI BERSTORFF	Servicios de Instalación
		ROLAND ELECTRONIC GMBH	Servicios Técnicos
		SESOTEC GmbH	Servicios de Instalación
		SIEMENS AG	Servicios de Instalación
		YXLON INTERNATIONAL	Servicios Técnicos
	Bélgica	E.T.R.T.O	Servicios Técnicos
	Francia	CONTINENTAL FRANCE SNC	Otros servicios técnicos y administrativos Servicios Técnicos
	Chile	MIMAGEN LIMITADA	Servicios de Mantenimiento
	México	CONTINENTAL TIRE DE MEXICO S.A. DE	Otros servicios técnicos y administrativos Servicios técnicos
	Perú	JUST PUBLICIDAD S.A.C	Servicios de publicidad
		SHARK HUMAN SOLUTION S.R.L.	Servicios de mercadeo y promoción
		TELONIC GMBH	Servicios de mercadotecnia
	Singapur	CONTINENTAL TIRES HOLDING	Otros servicios técnicos
Prestación de Servicios Personales o Trabajos Independientes	Perú	FLOREZ GARCIA RADA GERMAN	Servicios de asesoría
	México	LINARES NEGRETE DARIO	Servicios de Capacitación
Rentas provenientes de bienes inmuebles	Perú	REGUS BUSINESS CENTRE (PERU) S.A.	Servicios de alquiler inmuebles
	Bolivia	CASA GRANDE APART HOTEL S.R.L	Servicios de alquiler inmuebles

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015.

Elaboración. La autora

- **Regalías**

Los servicios por uso de licencias, transferencia de tecnología, y asistencia técnica se los ha clasificado bajo este concepto. En el periodo de análisis, Continental Tire Andina mantuvo un contrato por regalías con Continental RFN con residencia fiscal en Alemania. La República de Alemania mantiene un convenio para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en materia de



impuestos, específicamente de impuesto a la renta, con la República de Ecuador, y que con respecto a Regalías señala que:

Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el Estado Contratante del que, procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de las regalías. (AA.VV., 1986, pág. 7).

Análisis:

En base a lo establecido en el Convenio entre Ecuador y Alemania, se identifican a los pagos efectuados por Continental Tire Andina a favor de Continental RFN, por el concepto de “Regalías”, por lo cual es considerada una renta gravada en Ecuador, pero que no puede exceder del 15% del impuesto, de acuerdo a lo señalado en el citado artículo del convenio vigente entre Ecuador y Alemania; reduciendo la retención de impuestos a la renta en el 7% , respecto a los pagos por este concepto a proveedores ubicados en países sin convenio.

- **Beneficios Empresariales**

Continental Tire Andina contrató con proveedores extranjeros para la provisión de servicios de soporte técnico y administrativo; servicios de instalación, servicios logísticos y de inspección; servicios de programación de equipos de planta; y servicios de mercadeo y promoción de producto; prestados desde empresas del exterior, que son categorizadas como “Beneficios Empresariales”. En los diferentes convenios aplicados, firmados entre Ecuador y Alemania, Francia, México, Bélgica, Chile y Singapur; y que en materia de impuesto a la renta, refiriéndose a Beneficios Empresariales señalan lo siguiente:

El Artículo 7. Beneficios Empresariales, en su numeral 1 indica: Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios



imputables al establecimiento permanente de conformidad con el apartado 2 puede someterse a imposición en ese otro Estado. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010, pág. 26)

Análisis:

Los servicios prestados a Continental Tire Andina de Ecuador desde empresas de Alemania, Francia, México, Bélgica, Chile, y Singapur (detallados en la tabla 7). Entre Ecuador y estos Estados existen convenios para evitar la doble tributación, basados en el modelo de la OCDE, y en su aplicación se define a estos servicios como “Beneficios Empresariales”, por tanto los pagos generados por estos conceptos no deben ser sujetos de impuesto a la renta en el Estado Ecuatoriano a través de retención. Estas rentas categorizadas como beneficios empresariales de las compañías con residencia fiscal en el otro Estado solamente son gravables en este otro Estado, conociendo que estas empresas no efectuaron operaciones por medio de un establecimiento permanente situado en Ecuador.

Dentro de este mismo grupo de servicios, Continental Tire Andina contrató con compañías de Perú servicios de publicidad, mercadeo y promoción, y mercadotecnia, que han sido clasificados como “Beneficios Empresariales”; de acuerdo a lo dispuesto en la Decisión 578, firmada por los países de la CAN que señala en el Art. 6, Beneficios de las empresas: “los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado” (AA.VV., 2013, pág. 3).

Adicionalmente la Decisión 578 regula con un procedimiento distinto a los Beneficios empresariales por la prestación servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, menciona:

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto. (AA.VV., 2013, pág. 5).



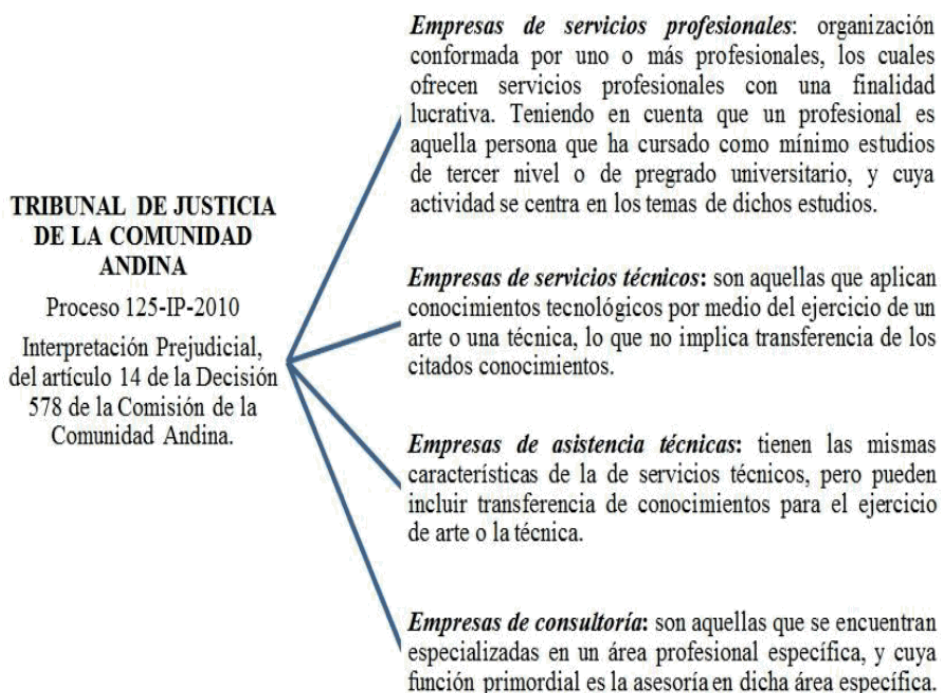
Análisis:

Continental Tire Andina recibió servicios de publicidad, mercadeo y promoción y mercadotecnia de las compañías de Perú, al estar los dos Estados amparados por la Decisión 578, se ha aplicado el convenio, identificando a estas actividades como “Beneficios Empresariales”, y que amparados en el Art. 6 ordena serán gravados en el lugar en donde se efectuaron.

Estos servicios contratados con proveedores con domicilio en Perú, no pueden ser considerados como rentas de empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica o consultoría; puesto que la actividad realizada es mucho más amplia y no se limita a la prestación de un servicio técnico, además de que los conceptos señalados no constituyen el objeto principal de las compañías que lo prestaron.

Para aclarar esta definición se consideró los conceptos de uno de los procesos del Tribunal de la Comunidad Andina; y que en resumen el Proceso 125-IP-2010 señala:

Gráfico 10. Proceso 125-IP-2010 del tribunal de justicia de la Comunidad Andina



Fuente: Interpretación prejudicial, del artículo 14 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, Quito, República del Ecuador. (Emitido el 08 de abril de 2011)



Así, las actividades de promoción, publicidad y mercadotecnia no constituyen en estricto sentido una consultoría ni son de carácter técnico, por tanto no aplica el Art. 14, debiendo aplicar el Art. 6 de la Decisión 578, de tal manera que en Ecuador no corresponde efectuar retención en la fuente de impuesto a la renta a estas compañías por los servicios de apoyo referidos, puesto que las rentas se gravan en Perú.

- **Prestación de Servicios Profesionales**

La Compañía requirió contratar en Perú servicios profesionales de asesoría legal para ese mercado; servicio que en aplicación del Convenio vigente con la Comunidad Andina de Naciones, de la cual Perú es integrante, ha sido identificado como “Rentas Provenientes de prestación de servicios profesionales”.

El Art.13 del Convenio de la CAN, referente a Rentas provenientes de prestación de servicios personales indica:

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados. (AA.VV., 2013, pág. 5).

Análisis:

En amparo al Convenio de la CAN, el servicio de prestación de servicios profesionales recibido desde el proveedor de Perú, considerando que el servicio de consultoría fue presentado en Perú, este solo será gravado en este país, lugar de la prestación, por tanto no corresponde el pago de impuesto a la renta en Ecuador, a través de retención en la fuente.

- **Trabajos Independientes**



Continental contrató los servicios de capacitación con un profesional independiente de México. Entre México y Ecuador existe Convenio para evitar la Doble Tributación y en aplicación a este se ha identificado al servicio bajo la categoría de “Trabajos Independientes”. El Art. 14, del Convenio entre Ecuador y México, respecto a Trabajos Independientes señala:

Las rentas de un residente de un estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que el residente tenga una base fija en el otro Estado, o su estadía exceda a los 183 días. (AA.VV., 1992, pág. 11).

Análisis:

Considerando lo establecido en el Convenio entre estos dos Estados, y que el servicio de capacitación fue prestado por un profesional independiente mexicano, conociendo que este tiene su residencia fiscal en México, esta renta solo puede ser gravada en ese Estado; por tanto no corresponde el pago de impuesto en Ecuador.

- **Rentas provenientes de bienes inmuebles**

La Compañía para el desarrollo de alguno de sus eventos debió rentar un bien inmueble en Bolivia y otro por distinto evento pero por igual concepto en Perú. Considerando la existencia del convenio de doble tributación con la Comunidad Andina de Naciones, de la cual son miembros tanto Ecuador como Perú y Bolivia, se ha identificado este servicio como “Rentas provenientes de bienes inmuebles”.

El Art. 4 del Convenio de la CAN relacionado a Rentas provenientes de bienes inmuebles, menciona: “Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes” (AA.VV., 2013, pág. 3).

Análisis:



Las rentas por los servicios de alquiler de los inmuebles ubicados el uno en Perú y el segundo en Bolivia, que fueron contratados por la Compañía Ecuatoriana a proveedores de esos Estados, debe ser gravado en Perú y Bolivia, lugares en donde están ubicados los inmuebles, en aplicación al mencionado artículo del Convenio de la Comunidad Andina de Naciones, por tanto no grava el impuesto en Ecuador a través de retención en la fuente.

3.2. Ventajas de aplicación de los Convenios de Doble Tributación

Los convenios internacionales de doble tributación que Ecuador mantiene con otros países, tienen como objeto evitar la doble imposición tributaria, es decir que una determinada renta sea gravable para el pago de impuesto a la renta solamente en uno de los dos Estados, o bien si se convierte en imponible en ambos, es compromiso permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto a la renta generado por la normativa interna.

Los acuerdos tratan de que los Estados integrantes repartan su soberanía fiscal, estableciendo con claridad las reglas de juego en el tema fiscal, lo cual brindará seguridad jurídica a los contratantes ecuatorianos y a los del otro Estado que intervienen en la operación comercial.

De manera general los convenios de doble tributación internacional que el Estado Ecuatoriano mantiene suscritos con los otros Estados, generan ventajas para quienes realizan operaciones de negocios con extranjeros cuya residencia corresponde a esos países, frente a la contratación con proveedores con residencia en países sin convenio; su aplicación permite:

- Se evita la duplicidad de pago de impuesto, que generaría una carga impositiva adicional para los proveedores de servicios de los otros Estados, a través de la retención en la fuente de impuesto a la renta (22%) realizada en Ecuador, costo que podría ser trasladado a la empresa ecuatoriana.
- Los convenios manejados bajo el criterio territorial o de fuente, permiten obtener esquemas de tributación con aplicación de exenciones en ciertas actividades de rentas con el fin de eliminar la doble imposición, o aplicación de tasas de retención en el país de la fuente, inferiores a las



previstas en la legislación interna respecto de ciertos tipos de rentas, como es el caso de dividendos, intereses y regalías, además permiten utilizar los impuestos retenidos como créditos tributarios en el otro Estado; medidas tributarias que atraen la inversión extranjera.

- Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre empresas ecuatorianas y las extranjeras que han realizado actividades económicas dentro del territorio de los Estados contratantes.
- Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional, motivo por el cual Ecuador en este último año se ha unido al “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”.
- Facilitan la expansión de las empresas multinacionales y transnacionales, tanto en Ecuador como en el otro país del que proviene la empresa proveedora.
- Genera reducción de costos operativos y que por tanto mejora la rentabilidad para las partes.

De manera particular, los convenios de doble tributación internacional que el Estado Ecuatoriano mantiene suscritos con Alemania, México, Francia, Bélgica, Chile, Perú, Bolivia (CAN) y Singapur, y que han sido aplicados por la Continental Tire Andina han facilitado la contratación con proveedores de esos países; su uso ha permitido:

- A las dos partes contratantes, tener una visión común del tema fiscal generado por la operación internacional que realizan, que además de ofrecer una solución técnico-tributaria ante la doble imposición, se vuelve un instrumento fiscal que favorece las relaciones económicas entre la Compañía y las empresas extranjeras.
- Aunque la aplicación de los convenios podría no considerarse como un beneficio directo para la Compañía, sino como una medida para evitar que la empresa del otro Estado pague doble impuesto; manejar reglas fiscales definidas facilita las negociaciones que han debido realizar Continental Tire Andina y empresas o personas físicas de los otros estados contratantes. Es así que al momento de realizar el proceso de



contratación con el proveedor del exterior se advierte que en Ecuador se aplica el impuesto sobre la renta en base al principio de renta mundial; sin embargo de lo cual, conociendo que existe convenio para evitar la doble tributación entre los dos Estados de residencia de las partes contratantes, se insiste en la aplicación del acuerdo, aprovechando la exención del impuesto o efectuando en menor porcentaje, según lo establecido en el convenio.

Luego del análisis de cada caso, dependiendo del país de residencia del proveedor y del servicio que se trate se aplica los porcentajes de retención en la fuente de impuesto a la renta establecidos. Anotamos en la siguiente tabla los de mayor aplicación para la Compañía:

Tabla 8: Porcentajes de Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta en aplicación a los convenios vigentes con Ecuador, en las actividades de mayor aplicación por parte de la Compañía

PAÍS	INTERESES	BENEFICIOS EMPRESARIALES	ROYALTIES USO DE MARCAS
Alemania	0 - 10 - 15	0	15
Bélgica	0 - 10	0	10
Brasil	0 - 15	0*	15
CAN	22	22**	22
Canadá	0 - 15	0	15
Chile	15	0	15
China***	0 - 10	0	10
Corea***	0 - 12	0	12
España	0- 5 - 10	0	5
Francia	0 - 10 - 15	0	15
Italia	0 - 10	0	5
México	0 - 10	0	10
Rumanía	0 - 10	0	10
Suiza	0 - 10	0	10



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Singapur	0 - 10	0	10
Uruguay***	15	0	15

*** Para servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similar, es procedente la retención en la fuente aplicable a regalías.**

**** Para beneficios empresariales distintos a la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, la renta será gravada en el país en donde los servicios sean prestados.**

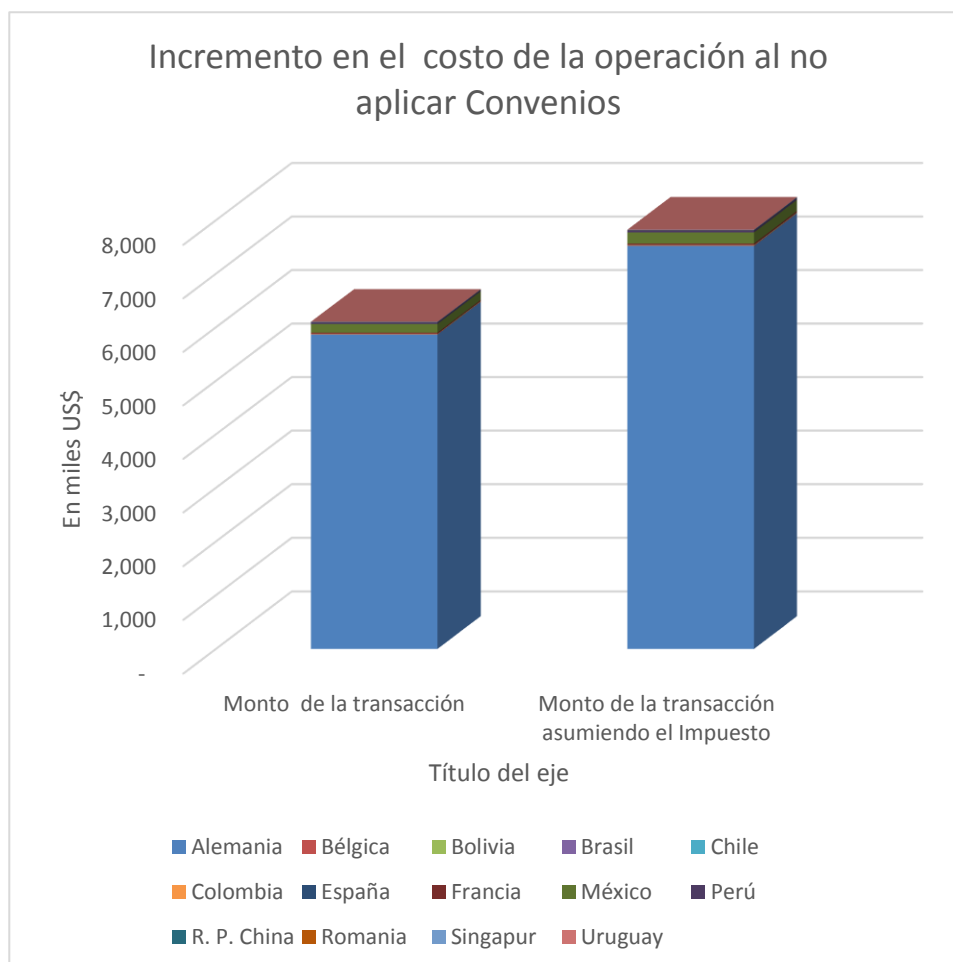
***** La aplicación del convenio está sujeta a limitación de beneficios.**

Fuente: Continental 2017

- Por otro lado, en aplicación a los convenios, la Compañía ha logrado contratar bajo mejores condiciones económicas servicios de transferencia de tecnología con su Casa Matriz. El Consorcio Continental realiza una gran inversión de recursos en materia de investigación y desarrollo, a fin de garantizar la competitividad e innovación a largo plazo, Continental Tire Andina S.A. al formar parte del Grupo se ha beneficiado de este know-how, recibiendo servicios de asesoría en automatización y utilización de sistemas de última generación; transferencia de conocimientos en procesos operativos y de gestión de calidad; además de un intensivo plan de entrenamiento de su personal. Esta condición se da al aplicar una tasa impositiva inferior y al tener la posibilidad de utilizar los impuestos retenidos como créditos tributarios en el otro Estado, permitiendo mejorar el precio por la prestación.
- Así mismo, en apego a los acuerdos para evitar doble tributación, bajo el concepto de Beneficios Empresariales, se ha aplicado la exención en el pago por servicios a proveedores de Alemania, México, Francia, Perú, entre otros países, lo que ha permitido a la Compañía contratar estos servicios bajo mejores términos económicos. Al utilizar las exenciones establecidas en los acuerdos, se evita la duplicidad de pago de impuesto la renta realizada a través de retención en Ecuador, que generaría una carga impositiva adicional para los proveedores de servicios de los otros Estados que no lo aplican; costo que en muchos de los casos el proveedor trasladada a la Empresa o dejaría de prestar el servicio.



Gráfico 11. Monto total de las transacciones por servicios contratados por Continental Tire Andina, a proveedores del exterior con residencia fiscal en países con convenio de doble tributación, y monto proyectado en el caso de no aplicarlos



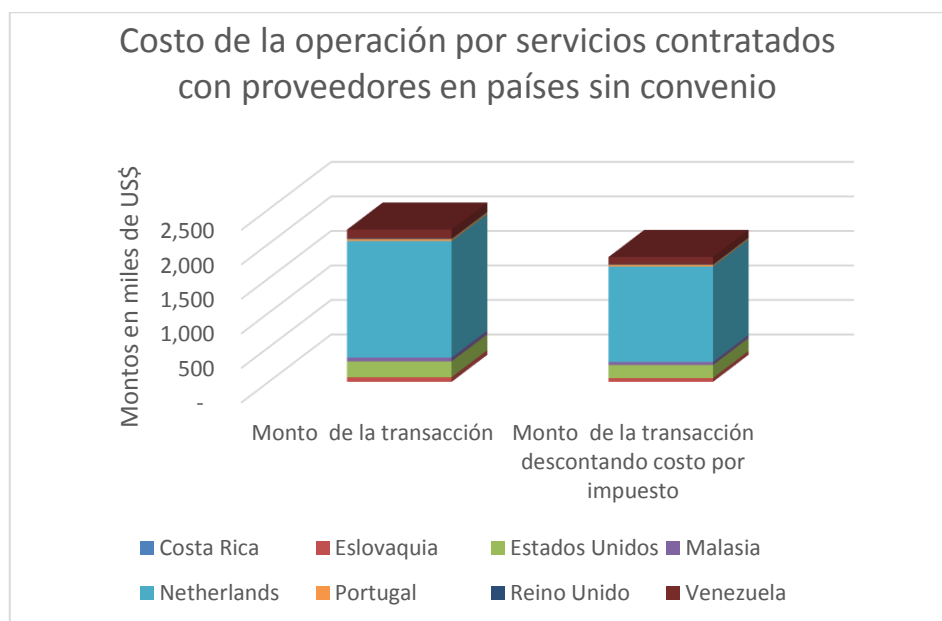
Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015

Elaboración: La autora

El siguiente cuadro muestra la variación en las cifras dadas por la contratación de servicios con proveedores con domicilio fiscal en estados sin convenio, asumiendo que el costo del impuesto a través de la retención fue trasladado a la Compañía en Ecuador; valor que habría tributado en los dos Estados.



Gráfico 12. Datos comparativos entre el costo por servicios del exterior, y costo descontando el valor del impuesto asumido



Fuente: (Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015). **Elaboración:** La autora

A través de las cifras podemos observar que los acuerdos constituyen una importante ventaja de orden fiscal, que le ha permitido a la Compañía contratar con mayor facilidad con proveedores de servicios del exterior ubicados en los países integrantes de los acuerdos, ya que en aplicación a estos la Compañía ha realizado pagos a no residentes en el país y no calificadas como establecimientos permanentes, evitando duplicar el impuesto.

Si bien los convenios de Doble tributación en sí no constituyen un instrumento que signifique una deducción especial que afecte directamente en el cálculo del impuesto a la renta de la Compañía; sin embargo, su aplicación ha permitido a Continental Tire Andina aplicar las exenciones que indica el RALRTI en el Art. 12, en lo referente a exención de retención de impuesto en aplicación a los convenios internacionales de reciprocidad tributaria. Lo cual le permite deducirse el valor del total por los pagos servicios del exterior de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, consiguiendo de esta forma optimizar su carga tributaria.



3.3. Cumplimiento de Requisitos establecidos bajo la Normativa Local por Aplicación de los Convenios de Doble Tributación.

La Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 8, señala como Ingresos de Fuente Ecuatoriana a “los ingresos percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador sin cargo a sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2004, pág. 5).

El Art. 131 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que:

Quienes envíen, paguen o acrediten a favor de personas no residentes ingresos gravados que no sean atribuibles a establecimientos permanentes en el Ecuador, bien sea directamente, mediante compensaciones, reembolsos, o con la mediación de entidades financieras nacionales o extranjeras u otros intermediarios, deberán retener y pagar el porcentaje de impuesto establecido en la ley, según corresponda. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015, pág. 86)

El Art. 12 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno señala que:

“Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas extranjeras con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentos del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015, pág. 8).

En base a la normativa mencionada en los párrafos precedentes, se determina que los pagos por servicios efectuados por Continental Tire Andina en el 2015, a los proveedores con residencia fiscal en Alemania, México, Francia, Bélgica, Chile, Singapur, Perú y Bolivia, para el desarrollo de sus actividades, corresponden a Ingresos de Fuente Ecuatoriana, sobre los cuales debería realizar Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta; sin embargo al tratarse de pagos a empresas extranjeras ubicadas en países con los cuales Ecuador mantiene Convenios para evitar la Doble Tributación, que no tienen establecimiento permanente en el país, y que luego del análisis han sido categorizados como “Beneficios Empresariales”, “Prestación de Servicios



Personales o Trabajos Independientes” y “Rentas provenientes de bienes inmuebles”, deben ser considerados exentos del pago del impuesto en Ecuador, por tanto no procede retención en la fuente; y, en el caso de los pagos calificados como “Regalías” aplica una tarifa de retención en la fuente de impuesto a la renta reducida, con límite del 15% establecido en el acuerdo. No obstante, la compañía debe cumplir y solicitar al beneficiario del ingreso el cumplimiento de los mencionados requisitos, que establece la legislación ecuatoriana para quien aplica los convenios:

- Certificado de Residencia Fiscal y
- Certificado de Auditores del Exterior.

3.3.1. Certificado de Residencia Fiscal

Para acogerse a los beneficios de los convenios de doble tributación la compañía obtiene de los proveedores los Certificados de Residencia Fiscal que acredita su residencia y por el período en el que prestaron el servicio, este certificado debe ser emitido por la respectiva autoridad competente del otro Estado, con la traducción al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla, en cumplimiento a lo señalado en el Art. 134 del RALRTI. La ley indica que el certificado tiene vigencia de un año (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

ANEXO 1. Certificado de Residencia fiscal

3.3.2. Certificación de los Auditores Independientes

En consideración a lo establecido en el Art. 31 del RALRTI, que determina la necesidad de la obtención de la certificación de auditores para comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación, Continental Tire Andina, a efectos de cumplir con este requisito por los pagos efectuados al exterior que superan la fracción básica de impuesto a la renta para personas naturales, vigente en el 2015, sobre los cuales aplicó acuerdos, ha contratado una empresa auditora independiente ubicada en Ecuador y con representación en el país de residencia de los diferentes proveedores, a fin de que certifiquen lo requerido por la mencionada norma



tributaria; certificados que son elaborados de acuerdo a los procedimientos de auditoria y que contienen la información requerida (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

Procedimiento para la obtención de Certificación de los Auditores Independientes:

Para la elaboración de los certificados se aplica los procedimientos establecidos en las Normas Internacionales de Auditoria (NIA) y lo dispuesto por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador y su Reglamento de Aplicación, en lo referente a “Certificación de los Auditores Independientes”, a efectos de comprobar la pertinencia del gasto por los pagos o créditos en cuenta exentos de retención o sujetos a retención en menor porcentaje. Continental lo ha aplicado exclusivamente para los gastos por “Regalías”, “Beneficios Empresariales”, “Prestación de Servicios Personales o Trabajos Independientes” y “Rentas provenientes de bienes inmuebles”. Previo a la emisión del certificado el equipo de auditores externos revisa la información, indagan sobre esta y verifican el soporte documental, comprueban que se haya realizado el pago al beneficiario efectivo y que se han cumplido todas las obligaciones fiscales respecto a esa operación; esto lo realiza localmente en la Compañía, así como también su representante lo hace en el exterior.

Requisitos:

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior emitidos para Continental Tire Andina, se realizan en dos cuerpos y contienen la siguiente información:

- a) La información del beneficiario del pago, es decir del proveedor del exterior;
- b) En el certificado se refleja la Fecha del pago o crédito en cuenta.;
- c) Se demuestra la cuantía del gasto;
- d) Descripción de los diferentes costos y gastos realizados por Continental;
- e) No aplica gastos indirectos asignados desde el exterior en la Compañía;



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- f) Para emitir esta certificación, los auditores externos confirman haber revisado la totalidad de los gastos pagados;

El certificado es autenticado por el cónsul ecuatoriano en el país de emisión, o legalizados con apostilla de la Haya.

La Apostilla de la Haya es una certificación notarial acordada por los países miembros de la Convención de La Haya, que hayan firmado el acuerdo denominado “Hague Convention Abolishing the Requirement of Legalization for Foreign Public Documents” (Convención de La Haya para Abolir el Requerimiento de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros), gracias al cual se suprime la legalización de documentos públicos extranjeros en todos los países miembros (AA.VV., 2017).

Al ser Ecuador miembro de la Convención de la Haya sobre la Apostilla, desde el 2 de abril del 2005 se considera válida la certificación emitida por este organismo; considerando que la apostilla simplifica el proceso de legalización de documentos públicos con el fin de que tengan validez a nivel internacional (entre estados contratantes del convenio), eliminando la necesidad de la legalización consular o diplomática u otro tipo de certificación adicional; es así que cualquier documento público emitido por un país miembro de la Convención, que haya sido debidamente apostillado, deberá ser reconocido en cualquiera de los otros países miembros de esta Convención sin que haya necesidad de otro tipo de autenticación (Embajada del Ecuador en EE.UU., 2017).

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener lo siguiente:

- a) Nombre y número de RUC de quien realizó el pago, es decir el RUC de Continental Tire Andina.
- b) La empresa auditora contratada realiza un análisis de la pertinencia del gasto; partiendo de la actividad que realiza Continental Tire Andina, verifica que el servicio prestado por el proveedor del exterior para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, corresponda a su operación, indaga sobre la naturaleza del servicio y determina si es una prestación real.
- c) Calificación del ingreso que remesa Continental al exterior conforme al convenio de doble tributación aplicado, es decir si es gravado o no con el impuesto, y, verificación de que quien recibe el pago es el



beneficiario efectivo. Para lo cual revisa que Continental haya realizado todos los pagos correspondientes a las facturas y por total de los montos emitidos, según consta en los registros y comprobantes de pago realizados, que a su vez, el proveedor ha recibido o ha sido el beneficiario estos pagos.

En Ecuador la administración tributaria con el propósito de controlar que se trata de pagos reales y sean hechos al beneficiario efectivo, exige a los contribuyentes la utilización del sistema financiero por los pagos superiores a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (USD\$), sistema conocido como “Bancarización”. El artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que para que el costo o gasto superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América por cada caso entendido sea deducible, se debe utilizar cualquier Institución del Sistema Financiero para realizar el pago. El documento de sustento de pago al exterior a través de transferencia bancaria es el Swift emitido por la institución financiera (Asamblea Nacional del Ecuador, 2004).

El Auditor concluye el Certificado indicando que los gastos detallados en el Certificado, facturados por el proveedor del exterior durante el ejercicio económico analizado, son pertinentes a la actividad económica que realiza la Compañía, y que contribuyen con su desarrollo a través de la generación de ingresos, de acuerdo a su objeto social y comercial; y, que debido a que entre el otro país y la República del Ecuador a la fecha de las operaciones sujetas a revisión, cuentan con un convenio vigente de doble tributación, no procede la retención en la fuente de impuesto a la renta o procede en menor porcentaje (Continental Tire Andina S.A., 2015).

En el ejercicio económico 2015 la compañía, en cumplimiento al Art. Art.134 del RALRTI, obtuvo desde los distintos proveedores que se acogieron a los acuerdos de doble tributación, el certificado de residencia fiscal; y, sometiéndose al Art. 31 del Reglamento tramitó la elaboración de certificados de auditores del exterior en los casos que correspondía, es decir cuando los montos de las transacciones realizadas en el periodo superaron los US\$10.800; como lo podemos ver en la siguiente tabla:



Tabla 9. Certificados de Residencia Fiscal y Certificados de Auditores del Exterior, tramitados por Continental Tire Andina en cumplimiento a lo reglamentado

PAÍS DE RESIDENCIA	PROVEEDOR DEL SERVICIO	CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	CERTIFICADO DE AUDITORES DEL EXTERIOR
Alemania			
	Bechhoff Automation Gmbh	✓	✓
	Continental Ag	✓	✓
	Continental Rfn	✓	✓
	Contur Gmbh	✓	
	Entiretec Ag	✓	
	Industrie-Hydraulik	✓	✓
	Kraussmaffe Berstorff	✓	✓
	Roland Electronic Gmbh	✓	
	Sesotec GmbH	✓	
	Siemens AG	✓	✓
	Xilon International	✓	
Bélgica			
	E.T.R.T.O	✓	
Bolivia			
	Casa Grande Apart Hotel S.R.L.	✓	
Chile			
	Mimagen Limitada	✓	
Francia			
	Continental France Snc	✓	✓
México			
	Continental Tire de México S.A.	✓	✓
	Linares Negrete Darío	✓	
Perú			
	Flores García Rada Germán Gustavo	✓	
	Just Publicidad S.A.C	✓	
	Regus Business Centre S.A.	✓	
	Sharrk Human Solution S.R.L.	✓	
	Telonic	✓	
Singapur			
	Continental Tires Holding	✓	

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015.

Elaboración: La autora



3.4. Limitaciones al aplicar los convenios y establecimiento de costos adicionales generados por el cumplimiento de requisitos exigidos en la normativa.

3.4.1. Limitaciones que surgen al momento de aplicar los Convenios.

A través de los convenios lo que se busca en los países de residencia es la obligación de eliminar la doble imposición. Si bien con su implementación no se puede impedir que el país de residencia grave los ingresos de fuente extranjera de sus residentes, sin embargo pueden imponer tratamientos especiales al momento de aplicar el impuesto.

Las normas de no discriminación existentes en los convenios tributarios contienen importantes limitaciones sobre el derecho de imposición de los estados contratantes, un tratado puede restringir los poderes para el cobro de impuestos o el monto del impuesto estipulado en la ley interna de cada Estado, el tratado establece el monto máximo de un impuesto en un Estado contratante, es decir un tratado puede exonerar o reducir impuestos, pero no puede crear nuevos tributos o procedimientos de cálculo; así el país importador del servicio al constituirse en la fuente podría considerarse afectado (Naciones Unidas, 2015).

Podemos ver en el Art. 24 del Convenio entre Ecuador y Alemania, que es el de mayor incidencia para Continental Ecuador, el cual señala:

Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentre en las mismas condiciones. (AA.VV., 1986, pág. 13)

También la administración tributaria del país de residencia podría sentirse afectada por los convenios tributarios, debido a la obligación de eliminar la doble imposición sobre los ingresos de fuente extranjera que ya han sido gravados en el país fuente. Cuando el país fuente no tiene derecho a gravar en virtud de un convenio tributario, el país de residencia tiene pleno derecho a gravar, en este caso la eliminación de la doble imposición es efectivamente otorgada por el país fuente y aplica solo a cualquier impuesto idéntico o análogo del otro Estado.



Otra de las limitaciones para aplicación de los convenios son las disposiciones anti-abuso, que implican un tema complejo en especial para los países en desarrollo, los cuales requieren un alto grado de conocimientos, capacidad administrativa para soportar una carga adicional que recaerá sobre las autoridades tributarias, y, disponer de información que permita al país fuente intercambiar información sobre transacciones con no residentes.

De cualquier manera, los tratados cubren la doble imposición jurídica, es decir la tributación que grava sobre una misma persona con respecto a los mismos ingresos, y no la doble imposición económica, que es la tributación que incide sobre diferentes personas respecto a los mismos ingresos.

En las operaciones realizadas por la Compañía en el 2015, con proveedores de los distintos países y en las diferentes actividades identificadas en los convenios de doble tributación, se determina que el Estado Ecuatoriano como país de fuente, no sometió a impuesto a la renta a las compañías de los otros estados contratantes, es decir no le correspondió realizar retención en la fuente de impuesto a través de Continental Tire Andina al momento de efectuar los pagos al exterior; excepto en el caso de pago de regalías en el cual aplicó retención, pero en menor porcentaje al vigente en el otro Estado, en base al límite establecido en el convenio.

Tabla 10. Información de Retención de Impuesto a la Renta en los pagos por servicios recibidos por Continental desde proveedores del exterior, aplicando convenios de doble tributación

SERVICIO	MONTO DE LA TRANSACCIÓN EN MILES US\$	RETENCIÓN EFECTUADA EN APLICACIÓN A CONVENIOS EN MILES US\$
Beneficios Empresariales	928.40	
Prestación de Servicios Personales	1.20	
Regalías	4,944.70	847.25
Rentas provenientes de bienes inmuebles	1.37	
Trabajos Independientes	6.25	
TOTAL GENERAL	5,881.92	847.25

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015.

Elaboración: La autora



3.4.2. Costos adicionales que representan el cumplimiento de requisitos exigidos por la normativa local al aplicar los Convenios

Siempre que los convenios se utilicen para el fin para el cual fueron creados, no debería existir ningún conflicto entre la legislación interna y las disposiciones de los convenios tributarios; sin embargo al momento de aplicarlos una vez que se identifica que la persona o sociedad tiene derecho a los beneficios del convenio, es necesario determinar la residencia, que es el vínculo que conduce a gravar a la persona sobre su renta mundial en ese país y que podría darse algunas dificultades al definirla en el otro Estado contratante del solicitante de los beneficios del convenio; razón por la cual el Estado fuente solicita con frecuencia un certificado en ese sentido, el que tiene que ser expedido por el Estado de residencia a través del organismo gubernamental autorizado; sin embargo podría generarse dificultades para su obtención, por tanto es necesario tener en cuenta también la legislación local del Estado de residencia, que en ocasiones no permite cumplir a cabalidad con todas estas exigencias locales de orden tributario.

La normativa ecuatoriana en el Art.134 del RALRTI exige a los contribuyentes la obtención del Certificado de residencia fiscal en el otro país o jurisdicción, de la persona a quien no se le ha gravado con el impuesto a la renta a través de retención. Este documento que debe ser emitido por la autoridad competente en el otro Estado deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación del cónsul ecuatoriano o apostilla; requisito que en muchos de los casos no es de fácil cumplimiento para el proveedor extranjero, debido a que desconoce la normativa ecuatoriana o porque para el proveedor resulta oneroso el obtenerlo, al tener que acudir ante el organismo emisor de este documento y obtener la autenticación ante el cónsul ecuatoriano en ese país; en algunos casos se alega que no existe consulado ecuatoriano en esa localidad, inclusive la entidad fiscal responsable de la emisión del Certificado de Residencia lo hace en el idioma de ese país y como segunda opción en Inglés, teniendo que buscar un tercero para que lo traduzca al Castellano y lo vuelva a autenticar.

Adicionalmente, se dan casos como el del Estado Mexicano que otorga el certificado del ejercicio fiscal solicitado luego de que el residente de ese país



haya declarado la Renta por el periodo solicitado, es decir lo otorga al año siguiente de realizada la prestación.

En ocasiones la Compañía se ve obligada a no aplicar las exenciones del impuesto a la renta establecidas en los convenios, debido a la dificultad de obtener el certificado desde el otro país, o porque para el proveedor el costo de obtener este certificado resulta mayor que el beneficio que recibe de no efectuarle la retención del impuesto.

Podemos observar en el siguiente cuadro, que la Compañía a pesar de realizar operaciones con proveedores con residencia fiscal en un país con el cual Ecuador mantiene convenio para evitar la doble tributación, no ha podido en todos los casos hacer uso de las exenciones establecidas en estos, debido a que el proveedor no cumplió con la entrega del certificado de residencia fiscal, por tanto la Compañía debió efectuar la retención en la fuente de impuesto a la renta al proveedor extranjero.

Tabla 11. Monto de Retención de Impuesto a la Renta en los pagos por servicios recibidos por Continental desde proveedores residentes en países con convenio y que no fueron aplicados al no cumplir los requisitos exigidos por la normativa local

PAÍS DE RESIDENCIA	MONTO DE LA TRANSACCIÓN MILES EN US\$	MONTO DE RETENCIÓN EFECTUADA EN MILES US\$
Alemania	182.21	40.09
Bélgica	5.45	1.20
Bolivia	1.01	0.22
Brasil	1.34	0.29
Colombia	4.52	0.99
México	11.92	2.62
Perú	4.38	0.96
Romania	0.55	0.12
Singapur	1.38	0.30
Uruguay	2.31	0.51
Total	215.07	47.32

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015. **Elaboración:** La autora

En cumplimiento al Art. 31 del RALRTI y considerando que realizó pagos al exterior en los cuales aplicó convenios de doble tributación, que en el mismo ejercicio fiscal superaron los US\$10.800, la Compañía debió emitir Certificado de Auditores del Exterior, a través una firma auditora independiente con



representación en el país en el cual tiene residencia el proveedor del servicio en cuyo pago se aplicó el Convenio de Doble Tributación; esta certificación es realizada en dos cuerpos, el primero es elaborado por la firma auditora representante en el otro país, y el segundo cuerpo lo elabora la firma ecuatoriana, cada una de las cuales certifica la información pertinente.

Para la Compañía, la elaboración anual de estos certificados exigidos por la administración tributaria, a más del costo económico que significa la contratación de consultores locales y del exterior, representa una tarea que requiere invertir tiempo de su personal, en la preparación de la información solicitada por el auditor; así como también por las restricciones que tienen los auditores en el exterior para obtener la información desde la compañía extranjera, no les permite elaborarlo en forma oportuna y hace que inviertan mayor tiempo, el mismo que se traduce en costos adicionales para la Compañía.

A continuación presentamos resumen de la propuesta de honorarios, dentro del proceso de licitación para la contratación de una firma auditora para la elaboración de los certificados por el periodo; los mismos que resultan onerosos, considerando que estos deben ser emitidos por cada ejercicio económico, y que al analizar costo-beneficio en algunos de los casos, en que las transacciones son de montos menos representativos, no se procesa el certificado, considerando que resulta más conveniente para la Compañía asumir el costo de la retención:

Tabla 12. Formulario de evaluación de propuestas, dentro del proceso de licitación para contratación de proveedor para la elaboración de Certificado de Auditores del Exterior

	Supplier 1	Supplier 2	Supplier 3
Final offer No.	Proforma 03/07/2015	Proforma 10/07/2015	Proforma 09/07/2015
Offer valid until	03/08/2015	10/08/2015	09/08/2015
Specification / - No.	-	-	-
Delivery date	-	-	-
Payment terms	Contra entrega factura	50% firma del contrato, saldo contra entrega	50% aceptación propuesta y 50% entrega de borrador
Delivery terms			
(INCOTERMS latest revision)	Cuenca	Cuenca	Cuenca



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Warranty period [months]	N/A	N/A	N/A
Penalty clause (to be included in the Contract)	N/A	N/A	N/A
Bonus / Malus	-	-	-
Supplier Rating / Status			
Contract duration	30 a 45 días hábiles	30 días después de fecha de entrega de información	15 días laborables después de recibida la información
Continental AG	\$ 4,500		
CONTINENTAL RFN D GMBH Prod	\$ 7,800		
BECKHOFF AUTOMATION GMBH	\$ 5,500		
Industrie-Hydraulik	\$ 5,500		
KRAUSSMAFFEI BERSTORFF	\$ 5,500		
Siemens AG	\$ 5,500		
TOTAL ALEMANIA	\$ 34,300	\$ 10,500	\$ 12,600
CONTINENTAL FRANCE SNC	\$ 4,500		
TOTAL FRANCIA	\$ 4,500	\$ 2,700	\$ 2,000
CONTINENTAL TIRE DE MEXICO S.A. DE	\$ 3,500		
TOTAL MÉXICO	\$ 3,500	\$ 2,700	\$ 2,000
SHARK HUMAN SOLUTION	\$ 2,900		
TOTAL PERÚ	\$ 2,900	\$ 3,700	\$ 4,000
TOTAL PAGO EN ECUADOR		\$ 23,990	\$ 5,000
FINAL NEGOTIATED VALUES	\$ 45,200	\$ 43,590	\$ 25,600

Fuente: Sistema de Compras, Proceso de Contratación de Servicios, Continental Tire Andina 2015



3.4.3. Limitación al Aplicar Reembolso de Gastos al Exterior

Por otra parte la normativa local, en el Art. 30 del RALRTI, referente a deducción por pagos al exterior exige el cumplimiento de lo siguiente respecto a reembolsos de gastos:

Reembolsos.- Son deducibles como gastos los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que se haya efectuado la retención en la fuente del Impuesto a la Renta. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015, pág. 87)

Situación que complica el desarrollo de actividades comerciales de las empresas locales que en ocasiones requieren operar bajo esta modalidad; en nuestro análisis Continental Tire Andina, quien por determinadas razones no puede efectuar la operación en forma directa, o porque en muchas ocasiones le resultaba económicamente conveniente acudir a una Compañía del Grupo Continental o a un tercero en el exterior para que actúe en su nombre; y a pesar de que los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores que no contemplan ningún recargo o margen de rentabilidad por la gestión realizada; y de disponer de los documentos de soporte que avalan la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso, la legislación local obliga a tributar a la persona o entidad no residente en Ecuador por su intervención como intermediario.

El concepto de reembolso no está contemplado en los convenios, y en la mayoría de los casos quienes solicitan el reembolso no aceptan la retención de impuesto en el pago y esperan se les reintegre el 100% del valor. En el 2015 para la Compañía representó un costo adicional de al menos el 22% por el monto no retenido, más el costo tributario al tener que considerar este valor asumido como no deducible, debido a la imposibilidad de aplicar lo reglamentado en la normativa interna y a pesar de tener convenio con el país de residencia del proveedor.



Tabla 13. Montos pagados por reembolsos al exterior, los cuales generaron retención de impuesto a la renta

PAÍS DE RESIDENCIA DEL PROVEEDOR	MONTO DEL REEMBOLSO (EN MILES US\$)	MONTO DE LA RETENCIÓN EFECTUADA (EN MILES US\$)
Alemania	72.17	15.88
España	0.13	0.03
Estados Unidos	4.06	0.89
Malasia	1.07	0.24
Perú	1.21	0.27
R. P. China	5.12	1.13
Total general:	83.76	18.43

Fuente: Base de datos de Operaciones del Exterior, Continental Tire Andina 2015

Elaboración: La autora

3.5. Propuesta de mecanismos de control para la verificación de la pertinencia del gasto, por los cuales se aplica Convenio

Las ventajas tributarias que ofrecen los convenios de doble tributación son atractivas por lo que en ocasiones podrían ser mal utilizados por los contribuyentes, por tanto los países que lo suscriben deben asegurarse que los convenios tributarios no sean empleados indebidamente y que las ventajas tributarias no se otorguen a personas que no deben recibir los beneficios de los acuerdos; al mismo tiempo deben cuidar que la ventaja tributaria se otorgue a aquellos que tienen derecho legítimo a los mismos. La Administración Tributaria Ecuatoriana en su afán de controlar el uso indebido de los acuerdos ha establecido requisitos adicionales los cuales han sido tratados en nuestro análisis, y que también se ha evidenciado que en ocasiones resultan de difícil cumplimiento para la Compañía que requiere aplicar los Acuerdos, los cuales podrían ser sustituidos por otros requisitos que de igual forma cumplan con el objetivo de control.

Así, la administración tributaria en Ecuador para mantener el control y comprobar la pertinencia del gasto, podría aplicar medidas como:

El certificado de auditores del exterior que tramita la compañía ecuatoriana como requisito para no efectuar la retención de impuesto, podría omitirse y en su lugar exigir una declaración por parte del proveedor beneficiario de los



ingresos, validada por el organismo competente del estado de residencia, la cual debe ser legalizada en ese país (notariada); declaración elaborada en un formato estándar y que contenga información relevante que certifique que el servicio fue efectivamente prestado.

Otra posibilidad para comprobar la pertinencia del gasto sería a través del cruce de información entre los Estados integrantes del acuerdo, para lo cual la administración tributaria ecuatoriana debería tener acceso a información del otro Estado contratante, en lo correspondiente a operaciones de servicios reportadas por el proveedor extranjero en su estado de residencia y localmente por el contribuyente en Ecuador, que intervinieron en la transacción económica dentro del territorio ecuatoriano.

Tratándose de rentas que en la mayoría de los casos van a ser gravadas en el país de residencia o van a aplicar tarifa reducida, una alternativa adicional podría ser considerada la emisión de un certificado emitido a través de la página web de la administración tributaria del estado residencia, el cual sería autenticado a través de firma electrónica por parte del organismo competente de ese mismo estado, esto a través formularios electrónicos. Inicialmente el beneficiario realizaría una solicitud para la aplicación de la exención establecida en el convenio, en la que debe constar por lo menos la siguiente información:

- Identificación completa del beneficiario del ingreso,
- Dirección, teléfonos y correo electrónico,
- Número de identificación tributaria,
- En el caso de entidades el tipo de entidad y datos de constitución,
- Actividad económica,
- Datos del representante legal,
- Residencia,
- Especificación de los tipos de ingresos,
- Exenciones o tasas reducidas aplicadas,
- Información del pagador o agente de retención, y
- Firma del representante.

Luego de presentada la solicitud, y de que la autoridad tributaria del país de residencia la verifica, la aprueba o niega, informa al contribuyente del país de



residencia, y al agente de retención en Ecuador país fuente, quien entonces puede aplicar el beneficio establecido en el convenio y retener solamente la cantidad reducida de impuestos sobre los pagos, o no efectuar la retención; los documentos deben ser certificados por las autoridades competentes del país de residencia del beneficiario, informar a las partes contratantes y ser enviados directamente a las autoridades competentes del país fuente. Para el logro del objetivo es necesario la respuesta oportuna de la autoridad tributaria que emite el certificado y para mayor eficiencia estos certificados deberían tener una vigencia mayor a un año, pero en el caso de existir algún cambio en este periodo el contribuyente está obligado a informar de inmediato.

No obstante, ya que esto representa una carga adicional para las autoridades tributarias, es importante que tales procedimientos sean acordados entre las autoridades competentes de los países que suscriben el convenio; al tratarse de un acuerdo mutuo, deberían los Estados unificar procedimientos a aplicar en beneficio de los contribuyentes de los dos países.

Podría ser considerado como guía el procedimiento aplicado por la administración tributaria Chilena a través del Servicio de Impuestos Internos (SII), que establece que los contribuyentes que paguen rentas a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, los cuales sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para Evitar la Doble Tributación Internacional, tratándose de rentas que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley, deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) La renta pagada debe ser amparada por un convenio para evitar la doble tributación internacional, suscrito con el país de domicilio o residencia del beneficiario.
- b) El beneficiario de la renta, debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante.
- c) El beneficiario de la renta, debe declarar al agente retenedor que al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente
- d) Emitir en una declaración jurada que contenga los siguientes datos:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Datos de identificación completa del declarante beneficiario de la renta
- Datos de identificación completa de los representantes
- Razón social o nombre y RUT del pagador de la renta o agente retenedor,
- Lugar (país, ciudad, provincia) y fecha en que se realiza la declaración;
- Firma del declarante o sus representantes, si corresponde; y
- Datos de identificación del notario o ministro de fe y la firma y timbre de éste.

d) Ser firmada por el declarante o sus representantes, según corresponda, ante notario u Oficial del Registro Civil en Chile, o, si se emite en otro país, ante funcionarios que tengan la calidad de ministros de fe pública o su equivalente en el país de residencia del declarante.

e) La fecha de la declaración deberá corresponder al periodo mensual en que las rentas o cantidades sean pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado.

f) Indicar que la declaración se otorga para efectos de aplicar las normas de un Convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile e identificar el otro país, jurisdicción o estado contratante. (Servicio de Impuesto Internos, 2015, págs. 1-4)

De acuerdo a lo estipulado en artículo precedente de la legislación chilena, podemos observar que al igual que en Ecuador la legislación Chilena exige el certificado de residencia fiscal del beneficiario de la renta, y que el otro requisito es una declaración jurada en la cual consta información completa de la operación y se realiza en forma mensual, la ventaja de este documento es que puede ser emitido en cualquiera de los dos estados y debe ser notariado, no se requiere de auditores con representación en los dos Estados; al mismo tiempo esta declaración representa para el beneficiario un alto grado de responsabilidad en el caso de mal uso de los beneficios del convenio.



CAPITULO 4.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. Conclusiones

Con el propósito de lograr el objetivo general de nuestro estudio, que fue analizar los convenios de doble tributación vigentes en Ecuador, hemos partido revisando el fenómeno de la globalización económica e internacionalización del comercio, que han provocado que los estados busquen acuerdos mutuos, implementando políticas tributarias como incentivos para lograr captar inversión extranjera, dando especial atención al tema de la Doble Tributación Internacional y los mecanismos que se requieren para evitarlo. Fue la ONU quien inició con el establecimiento de un Modelo de Convenio, estudio que posteriormente fue trasladado a la OCDE que ha buscado establecer un modelo uniforme, y que se mantiene en un continuo proceso de revisión y actualización. Ecuador desde el año 1986 viene suscribiendo convenios para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta y sobre el Patrimonio con diferentes países y actualmente mantiene suscrito convenios con diecinueve países.

Hemos identificado las categorías que establecen los acuerdos para las diferentes actividades que generan renta y las diferentes exenciones a aplicar en cada una de ellas. Se determina que en su mayoría los convenios suscritos por Ecuador se basan en el modelo de la OCDE, en los cuales prima el criterio de residencia, es decir se tributa en el país de residencia de los proveedores. De esta forma Ecuador no grava impuesto a la renta, mediante retención en la fuente de impuesto a la renta a través de Continental Tire Andina, en los pagos que realiza a proveedores del exterior por la contratación de servicios; excepto en los casos de intereses y regalías en los cuales los convenios indican se puede gravar en el Estado de Residencia y también en el Estado de Fuente pero con un límite en la tarifa.

El Modelo de la CAN tiene sus propias disposiciones normativas que en la mayor parte de los casos procura que las rentas graven en el país fuente, estableciendo un tratamiento diferente para el caso de servicios técnicos y de consultoría.



Adicionalmente, a fin de lograr los objetivos específicos de nuestro estudio, se ha determinado las diferentes ventajas que se obtienen al aplicar los convenios de doble tributación; como son:

- El tener una visión común respecto al tema, facilita la negociación entre los contratantes domiciliados en los países que han suscrito el acuerdo, puesto que para desarrollar una operación es necesario conocer las alternativas que les permitan optimizar la carga tributaria, considerando que el efecto impositivo define el costo total del proyecto de inversión. Así los convenios se convierten en un instrumento fiscal que facilita la negociación entre la Compañía ecuatoriana y las de los otros estados.
- A través de los convenios se establece criterios uniformes para gravar una renta, que evite que las administraciones tributarias en uso de sus facultades impositivas dupliquen el impuesto, al efectuar la retención en Ecuador como país fuente y al ser gravada esta misma renta en el país de residencia.
- En sí, la aplicación de los convenios podría no considerarse como un beneficio directo para la Compañía, sino como una medida para evitar que la empresa del otro Estado pague doble impuesto; sin embargo esto se traduce en una reducción de costos para la Compañía en Ecuador, ya que de no existir convenio se gravaría con el impuesto y al no ser aceptado por el proveedor, este se trasladaría como costo del servicio a la Compañía en Ecuador, o tendría que dejar de usar el servicio del proveedor y buscar otras alternativas que le ofrezcan el mismo servicio. La aplicación de los convenios permiten reducir costos.
- Si bien los convenios de Doble tributación no constituyen un instrumento que otorgue un beneficio directo a la Compañía; sin embargo el mayor beneficio que le otorga es que al aplicarlos considerando las exenciones en ellos establecidas, la ley le permite deducirse el valor del total por los pagos por servicios del exterior, en los que aplicó convenio, de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, optimizando su carga tributaria.
- Con la aplicación de los convenios, inicialmente se puede considerar que para el Estado Ecuatoriano existe una pérdida en la recaudación al no realizar la retención de impuesto sobre la renta al momento de efectuar los pagos al exterior; sin embargo se determina que la actividad económica que se deriva de estas operaciones genera nuevas rentas y contribuyentes en mayor escala.



Por otro lado, al analizar los limitantes de los convenios podríamos señalar como uno de ellos la determinación de la residencia, ya que al momento de reglamentar algunos estados aplican diferentes criterios. Las medidas anti-abuso pueden también convertirse en un limitante para los países en desarrollo, por la dificultad que tienen en obtener la información suficiente que les permita conocer las operaciones de no residentes en ese Estado.

Seguidamente hemos identificado los dos requisitos que la Ley Tributaria en Ecuador exige a quienes apliquen los convenios: Certificado de Residencia Fiscal, que demuestre el domicilio fiscal del proveedor en el cual tributa, y sobre el cual concluimos se debe mantener como requisito, pues este certificado igualmente es utilizado para ese fin por las administraciones tributarias de los otros Estados; y, el Certificado de auditores del exterior que la norma local exige para demostrar la pertinencia del gasto, el cual presenta dificultades y costos adicionales para obtenerlo y que en algunos casos ocasiona no se haga uso de los convenios y tenga que buscar otras alternativas. Se ha sugiriendo otros medios que pueden ser utilizados por la administración tributaria para comprobar que las transacciones sean reales y los pagos sean efectuados al beneficiario efectivo, como es el uso de certificados electrónicos emitidos a través de la página web de la administración tributaria del estado residencia del beneficiario, considerando que en la mayor parte de los casos es el país de residencia que grava con el impuesto a la renta a las operaciones analizadas; o se podría comprobar la pertinencia del gasto directamente a través del intercambio de información sobre las operaciones de negocios realizadas, entre las administraciones tributarias de los estados de residencia de las partes contratantes.

4.2. Recomendaciones

Como recomendaciones se puede anotar la necesidad de que el Estado Ecuatoriano busque negociar acuerdos para evitar la doble imposición con mayor número de Estados, en base a afinidades u objetivos comunes para su desarrollo, procurando se conviertan en sus socios estratégicos; otro de los objetivos a lograr a través de los convenios sería mejorar la cooperación entre



las autoridades fiscales de los dos Estados; al momento de negociar un Convenio se debe acordar el intercambio de información sobre las operaciones que tengan efecto fiscal, realizadas entre contribuyentes de los dos Estados contratantes.

Para Ecuador es muy importante disponer de información de las operaciones que realizan los no residentes y que tienen algún vínculo por el cual deben gravar en Ecuador. De esta manera la administración tributaria podría mantener un control a través del cruce de información sin tener que exigir requisitos extras, que significan gestiones y costos adicionales para las partes contratantes.

Finalmente al revisar la última reforma a la normativa ecuatoriana respecto a la aplicación de Convenios de Doble Tributación, se observa que con el propósito de mantener un control directo sobre quienes lo aplican en Ecuador, la Administración Tributaria, el 14 de junio de 2016 expidió una Resolución que establece condiciones para la aplicación automática de los beneficios contemplados en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, define 20 fracciones básicas gravadas con tarifa cero como monto máximo para la aplicación automática de los beneficios de los convenios, es decir hasta este monto no se aplicará retención en la fuente de impuesto. Cuando los pagos y/o créditos en cuenta excedan el monto máximo establecido, el agente de retención deberá efectuar la retención en la fuente del 22% de impuesto a la renta sobre el excedente. Pudiendo posteriormente la persona natural o jurídica reclamar el impuesto retenido.

Podría considerarse que esta disposición legal interna no está facilitando la aplicación de convenios, ya que por las operaciones mayores al monto señalado se debe efectuar retención de impuesto y luego pedir devolución mediante un trámite posterior y cumpliendo algunos requisitos, lo que dificulta el proceso de aplicación de convenios. Para las operaciones menores esta Resolución ha sido favorable, al poder aplicar los convenios sin requerir presentar certificado de auditores del exterior.

Esta resolución emitida bajo la normativa ecuatoriana con el afán de evitar el abuso de los convenios internacionales, y que estaría fundamentada bajo principios del Derecho Internacional, hay quienes inclusive lo consideran ilegal y que está vulnerando estos principios; de cualquier forma esta medida se ha constituido en un limitante de orden tributario para las compañías extranjeras



UNIVERSIDAD DE CUENCA

que realizan operaciones en Ecuador; y, considerando que la resolución fue adoptada por la Administración Tributaria para mantener el control de la aplicación de Convenios, podría revisarla y reemplazarla por otros métodos como pactos bilaterales de intercambio de información entre los Estados partícipes del acuerdo, a través de lo cual conseguirá su propósito de control.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AA.VV. (1986). *Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio*. Quito: Registro Oficial.
- AA.VV. (1992). *Convenio entre la República del Ecuador y Los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta*. Quito: Registro Oficial #281.
- AA.VV. (2005). Decisión 578. *Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*.
- AA.VV. (2013). *Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en Desarrollo*. New York.
- AA.VV. (2017). *Apostilla de La Haya*. Obtenido de <http://www.mequieroir.com/antes-de-partir/documentacion-estudiar/legalizacion/apostilla/>
- AA.VV. (2017). *Continental Tire Andina S.A.* Obtenido de <http://www.continentaltire.com.ec/>
- Andrade, S. (2011). *Diccionario de Economía*. México: Editorial Andrade.
- Armienta, G. (2012). *Presunciones y Ficciones del Derecho Tributario*. Madrid: Editoria DTF.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi: ANC.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2004). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno – LORTI. Suplemento 463*.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). *Codificación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito: ANE.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Decreto N° 374). Registro Oficial 448, 5-6*.



- Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). *Reglamento para la aplicación de la ley del régimen tributario interno (Decreto No. 374)*. Quito: Registro Oficial 448.
- Blacio, R. (2012). *Principios y Obligación Tributaria*. Quito: UTPL.
- Buhler, O. (2012). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Ediciones Rosaristas.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2015). *Informe sobre la eficiencia tributaria en América Latina*. Washington: CIT.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada)*.
- Comunidad Andina de Naciones, CAN. (2004). *Decisión 578. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*.
- Continental Tire Andina S.A. (2015). *Informe de auditores independientes sobre la aplicación de convenios de doble tributación*.
- Continental Tire Andina S.A. (2015). *Informe de Precios de Transferencia*. Cuenca.
- Corona, J. (2002). La corrección de la doble imposición internacional. *Revista del Instituto de Estudios Económicos*.
- Curiel, O. (2011). *Principios Tributarios*. México: Fondo Editorial.
- Decisión 578. (2005). Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.
- Díaz, M. (2015). *Propuesta de mejoramiento de la metodología de planificación de la producción según la demanda del mercado. Caso Continental Tire Andina S. A.* Quito.
- Downs, A. (2011). *Teoría económica de la democracia*. Madrid: Tecnos.
- Embajada del Ecuador en EE.UU. (2017). *Apostilla y Legalizaciones*. Obtenido de http://www.ecuador.org/nuevosite/serviciosconsulares_apostilla.php
- Flores, E. (2008). *Elementos de Finanzas Pública*. México: Pearson Educación.
- Giuliani, C. (1987). *Derecho Financiero (Vol. 1)*. Bueno Aires: Depalma.



- Jarach, D. (2011). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- López, H. (2002). *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas*. México: Porrúa .
- Maldonado, V. (2013). *Derecho Tributario en el Ecuador*. Guayaquil: UCSG.
- Mankiw, G. (2007). *Principios de Economía*. Madrid: Thomson.
- Ministerios de Hacienda de Chile. (2017). *¿Qué son los tratados de doble tributación?* Obtenido de <http://www.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/que-son-los-tratados-de-doble.html>
- Musgrave, R. (2006). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. New York: McGraw Hill.
- Naciones Unidas. (2013). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York.
- Naciones Unidas. (2015). *Manual de Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. (A. Trepelkov, H. Tonino, & D. Halka, Edits.) Nueva York.
- OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión abreviada)*. Comité de Asuntos Fiscales OCDE.
- OCDE. (Noviembre de 2014). *Proyecto Beps*. Obtenido de www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2008). *OCDE Convenios de Doble Tributación*. París: Society at a glance.
- Pedernara, J. (2014). *Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos Relevantes*. Mendoza.
- Quisbert, E. (2009). *La Jurisdicción*. La Paz: Bolivia.
- Romero, D. (2003). *Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública*. Madrid: Limusa.
- Romero, L. (2008). *Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos*. Obtenido de Revista Jurídica IUS:



http://www.unla.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.htm#_edn21

Rosas, A., & Santillán, R. (2011). *Teoría General de las Finanzas Públicas*. México: ENE.

Rose, R. (2013). *El gran gobierno. Un acercamiento desde los programas gubernamentales*. México: FCE.

Secretaría General de la ALADI. (2012). *Análisis Comparativo de los Modelos de Convenios de Doble Tributación en materia de Comercio de Servicios Profesionales*. Montevideo: ALADI.

Serrano, F. (2001). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Servicio de Impuesto Internos. (2015). *Resolución SII EX. N° 48*. Santiago de Chile.

Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2016). *Tasa Impositiva Ecuador 2016*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/de/167>

Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2017). *SRI*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional1>

Torres, Y. (2011). *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición tributaria en el ordenamiento jurídico internacional*. La Habana: UHC.

Troya, J. (2008). *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. México: Pudeleco.

Valdez, R. (2013). *Estudios de derecho tributario internacional*. México: McGraw Hill.

Vallejo, J., & Gutiérrez, M. (2001). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Instituto de Estudios Fiscales DOC*, 6(2).

Vallejo, S., & Maldonado, G. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. *Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas*, 39-59.

Vallejo, S., & Maldonado, G. (s.f.). *Los Convenios para Evitar la Doble Tributación*. Quito: Servicio de Rentas Internas del Ecuador.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones De Palma.



ANEXOS

Anexo 1. Certificado de Residencia Fiscal

Finanzamt / Oficina de recaudación fiscal	München Abt. d. Körperschaften
Steuernummer / número de identificación fiscal	9143 / 109 / 70011
Identifikationsnummer / número de identificación	

¿Se extiende esta certificación?
Marcar lo que corresponde con una X

I. Antrag
auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung 1/
Solicitud de extensión de un certificado de residencia

für Zwecke der Steuerentlastung / con objeto de obtener una reducción fiscal
gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und
/ con arreglo al Convenio para evitar la doble imposición entre la República Federal de Alemania y
Ecuador

Name des anderen Vertragsstaates / Nombre del país signatario

A.) Angaben zur Person der / des Steuerpflichtigen / Datos personales del contribuyente

Name und Vorname der natürlichen Person bzw. Name der juristischen Person Apellidos y nombre de la persona física o nombre de la persona jurídica	Siemens AG
Geburtsdatum / fecha de nacimiento	
Straße, Hausnummer / calle, número	Wittelsbacherplatz 2
Postleitzahl, Wohnort / código postal, lugar de residencia	80333 München
Besteht im Ausland auch eine ständige Wohnstätte? ¿Tiene también un domicilio permanente en el extranjero? Wenn ja, liegt der Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen in der Bundesrepublik Deutschland? En caso afirmativo, ¿el núcleo de la vida personal y los intereses económicos se encuentran en la República Federal de Alemania? Adresse(n) der ausländischen Wohnstätte(n) Dirección/direcciones del domicilio extranjero	<input type="checkbox"/> ja / sí <input checked="" type="checkbox"/> nein / no <input type="checkbox"/> ja / sí <input type="checkbox"/> nein / no
Liegt der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung der juristischen Person in Deutschland? ¿La dirección efectiva de la persona jurídica se encuentra en Alemania?	<input checked="" type="checkbox"/> ja / sí <input type="checkbox"/> nein / no
<input type="checkbox"/> Die Bescheinigung wird als Gesellschafter der folgenden Personengesellschaft benötigt. El certificado se precisa como accio de la sociedad personalista siguiente Name, Anschrift und Steuer-Identifikations-Nr. der Personengesellschaft. Nombre, dirección y número de identificación/identificación fiscal de la sociedad personalista	

Bitte in zweifacher Ausfertigung einreichen / Por favor presentar por duplicado
Nur im Original gültig / Válido únicamente en la versión original

034404/1



Steuernummer / número de identificación fiscal 9143 / 103 / 70011	
Identifikationsnummer / número de identificación	

B.) Angaben über die im Ausland zu entlastenden Einkünfte / Datos sobre los ingresos a deducir

Art der Einkünfte (z.B. Dividen, Zinsen, Lohngebühren, Vertragsentgelte) Tipo de ingresos (por ejemplo dividendos, intereses, honorarios de profesiones)	Zuflusszeitpunkt (ggf. voraussichtlicher Zuflusszeitpunkt) Fecha de percepción (siempre data prevista por reflujos de dinero)	Name und Anschrift des Schuldners der Vergütungen (ausschüttende Gesellschaft) Nombre y dirección del deudor de los pagos (sociedad pagadora)	Bezeichnung der depotführenden Stelle und Depotnummer Designación de la ubicación del depósito y número del depósito
Todos bajo el Convenio	2015	*Continental Tire Andina S.A. Panamericana Norte Km. 2.8 Cuenca, Ecuador, P.O. Box 1594*	nihil

August 2015
Datum / Fecha

**II. Ansässigkeitsbescheinigung der deutschen Finanzverwaltung
Certificado de residencia de la administración fiscal alemana**

Für Zwecke der Steuerentlastung ausschließlich hinsichtlich der in Abschnitt I. B. bezeichneten Einkünfte wird bestätigt, dass die / der in Abschnitt I. A. genannte Steuerpflichtige im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und

A efectos de la reducción de impuestos exclusivamente en relación con los ingresos descritos en el apartado I.B. se certifica que este contribuyente mencionado en el apartado I.A. en virtud del Convenio para evitar la doble imposición entre la República Federal de Alemania y

Ecuador

Name des anderen Vertragsstaates / Nombre del otro país signatario

☒ in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist / reside en la República Federal de Alemania

☐ im Zeitraum vom 2015 bis in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war / Ha resido en la República Federal de Alemania en el período comprendido entre el y el

und die in Abschnitt I. A. enthaltenen Angaben zur Person der / des Steuerpflichtigen nach Kenntnis des Unterzeichners richtig sind / y que los datos personales del apartado I./ del contribuyente según los conocimientos del firmante son correctos

Finanzamt / Oficina de recaudación fiscal München Abtg. Körperschaften

Straße, Hausnummer / calle, número Katharina von Bora Str. 4

Postleitzahl, Ort / Código postal, localidad 80333 München

Telefon / teléfono

13. Aug. 2015

Datum / Fecha

StHSin
Unterschrift / firma
Baierl P.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Anexo 2. Diseño de Tesis

UNIVERSIDAD DE CUENCA Y EL INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES



CENTRO DE POSGRADOS

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACION PÚBLICA

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DISEÑO DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

**Convenios para evitar la Doble tributación en Ecuador, Ventajas y
Limitaciones de su aplicación. Caso Continental Tire Andina S.A., Periodo
2015**

AUTORA:

Ana Lucía Sánchez Alvarracín

CUENCA

Abril de 2016



1. SELECCIÓN Y DELIMITACIÓN DEL TEMA

CONVENOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN ECUADOR,
VENTAJAS Y LIMITACIONES DE SU APLICACIÓN CASO, CTNA S.A.
PERIODO 2015

2. RESUMEN

En las últimas décadas se ha dado un conjunto de transformaciones económicas, sociales y culturales de alta complejidad dentro de la sociedad, se han abierto las fronteras entre las naciones, surgiendo la globalización, que comprende un proceso de creciente internacionalización del capital financiero, industrial y comercial, y, el surgimiento de nuevas relaciones políticas internacionales.

Como parte de este proceso de incursión en la economía global, y considerando que los impuestos constituyen una variable importante, Ecuador ha venido negociando y celebrando con diversos países tratados en materia tributaria, el ingreso a la CAN, la firma de convenios internacionales con los países miembros y con otros que tiene como propósito fundamental facilitar las relaciones comerciales y tributarias del país con sus principales socios, mediante la eliminación o reducción de la doble imposición que se podría generar en las operaciones celebradas entre empresas o personas residentes en los países involucrados.

Dentro de este proceso de globalización de mercados los países en vías de desarrollo como Ecuador intentan implantar políticas fiscales que buscan el incremento de la recaudación impositiva y la reducción de la evasión fiscal; en tal situación se impone cambios en la política tributaria que podrían limitar las operaciones comerciales entre empresas locales y del exterior.

Continental Tire Andina en función estas políticas tributarias, y en busca de lograr eficiencia en las operaciones comerciales internacionales, viene aplicando los Convenios de Doble Tributación que Ecuador mantiene vigentes con los distintos países.



3. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA SELECCIONADO

La realización de este estudio de investigación servirá de material de consulta para los estudiantes interesados en conocer la normativa legal, respecto a la eliminación de Doble Imposición de Impuesto a la Renta en las actividades comerciales que realicen personas naturales o jurídicas domiciliadas en Ecuador con otras personas naturales o jurídicas domiciliadas en otros países, con los cuales el Estado Ecuatoriano mantiene Acuerdos.

Adicionalmente a través de este análisis, CTNA S.A., dispondrá de información sobre las ventajas y limitaciones que se generan al aplicar los Convenios vigentes para Evitar la Doble Tributación, en materia de Impuesto a la Renta, derivado de las operaciones comerciales que realice con proveedores del exterior. Esto le permitirá optimizar sus recursos mediante un adecuado manejo tributario y le facilitará las negociaciones con los proveedores extranjeros de servicios, cuya residencia fiscal sean los países con los cuales Ecuador mantenga Convenio.

Los resultados del estudio permitirán disponer de los elementos necesarios para que la Empresa y otras empresas privadas locales, en aplicación a los convenios eviten la doble imposición por una misma renta en los Estados con los cuales realicen operaciones comerciales y en los cuales exista acuerdos bilaterales o multilaterales; al tiempo que cumplan con sus obligaciones hacia la Administración Tributaria, derivadas de los pagos realizados al exterior.

4. CONTEXTUALIZACION DEL TEMA

En el ámbito local, el estudio de los convenios internacionales para evitar la doble imposición es limitado, existe desconocimiento del tema por parte de los profesionales del área financiera y tributaria, motivo por el cual se realiza este trabajo de investigación, que servirá de apoyo para quien requiera de su aplicación.

A nivel de Latinoamérica, en Chile, Perú, Colombia, México, existen estudios del tema los cuales corresponden a años anteriores, que serviría como fuente para el presente trabajo de investigación; considerando que todos los convenios se basan en modelos internacionales, en el Derecho Internacional y cuyo objetivo es establecer reglas de colaboración entre las administraciones



tributarias de las naciones a fin de fomentar el intercambio entre los países miembros, atraer la inversión extranjera y evitar la evasión fiscal.

5. DESCRIPCION DEL OBJETO DE ESTUDIO

En las últimas décadas los diferentes países incluidos los de Latinoamérica se enfrentan a un proceso de globalización y apertura económica, este proceso ha ido generando crecimiento de capital y una creciente competencia; una de las variables económicas que afecta a la obtención de rentabilidad de los inversionistas es el componente fiscal y dentro de este la doble tributación que se produce por una misma renta en países diferentes, aspecto que puede generar incidencia negativa en los negocios.

La interconexión cada vez más significativa entre los sistemas tributarios mundiales ha llevado a buscar soluciones bilaterales y multilaterales, de tal forma que esta coordinación evite obstáculos en el desarrollo del comercio internacional. Actualmente Ecuador mantiene con algunos países convenios que evitan la doble imposición (Ocampo, 2000).

Dentro de este esquema de globalización participa la compañía CTNA S.A., sociedad constituida en la República del Ecuador con domicilio principal en la ciudad de Cuenca, con subsidiarias en Colombia y Chile; y, que a su vez forma parte del Grupo Continental, cuya casa matriz es Continental AG con sede principal en Hanover Alemania.

La principal actividad de la Compañía es la fabricación de llantas, productos que son comercializados tanto en el mercado local como en la Región Andina (Colombia, Chile, Venezuela, Perú y Bolivia).

Para el desarrollo de su actividad productiva y de comercialización, la compañía realiza una serie de operaciones con compañías relacionadas del exterior, así como con clientes y proveedores independientes internacionales, lo cual bajo la normativa ecuatoriana genera efectos tributarios importantes; y, dado que la normativa local vigente en algunos casos no es compatible a las que regulan a las otras naciones, es necesario analizar los aspectos fiscales relacionados con su operación, a fin de optimizar los recursos y ser competitivos en el mercado internacional.



6. ELABORACION DEL MARCO TEORICO

En el ámbito tributario la globalización de los negocios ha provocado la deslocalización de las bases imponibles y la generación la doble imposición que puede desalentar la inversión de empresas extranjeras al verse afectadas por esta normativa; el Estado Ecuatoriano ha firmado convenios con varios Estados, y para una eficaz aplicación es necesario analizar este tema y los que de él se derivan:

6.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN

El análisis de la doble imposición está enfocado desde el punto de vista jurídico y económico (Chiri, 2012).

6.1.1. Enfoque Jurídico

La doble imposición se considera como la reiterada imposición de la misma cosa o persona, o ambas juntas, que provienen del conjunto de atribuciones entre dos o más Estados, para establecer la obligación tributaria en razón de conflicto de principios que se invocan para justificar el fundamento o causa del poder tributario (Riofrío, 1960, pág. 21).

6.1.2. Enfoque Económico

La Doble imposición Económica surge cuando dos o más Estados gravan a un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición (Vallejo, 2004, pág. 46).

6.2. CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACION

Los convenios de doble tributación han sido creados con el propósito de evitar la doble imposición, con un grado de justicia que permita distribuir el poder tributario entre los Estados; a más de intercambiar información para la



prevención de fraudes y evasiones fiscales busca incentivar las operaciones comerciales entre los Estados.

Los Convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas (Arespacochaga, 1996).

6.3. MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

6.3.1. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE

Este modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE fue el adoptado por los países desarrollados en sus negociaciones de Convenios de Doble Imposición y luego también fue adoptado por los países en vías de desarrollo. Hoy en día, el modelo de OCDE es el más utilizado de todos a nivel internacional y en la región. Este modelo ha tenido varias revisiones, siendo la última en 2008 (Asociación Latinoamericana de Integración, 2012).

6.3.2. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la ONU

En 1980 se creó el modelo de Convenio de Doble Imposición de la ONU como respuesta a los planteos de países en vías de desarrollo por oposición al modelo de OCDE concebido por los países desarrollados para armonizar sus respectivos regímenes tributarios, sin considerar las particularidades de países en vías de desarrollo. El modelo de ONU fue teniendo actualizaciones siendo la última la de noviembre de 2011 y aprobada en marzo de 2012. (Asociación Latinoamericana de Integración, 2012).



6.3.3. Decisión 578

Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.

Convenio firmado entre los Estados que conforma la Comunidad Andina de Naciones – CAN, para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal y que entra en vigencia el 1 de enero del 2005, tiene como objeto:

(...) Eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin. (Dirección Nacional Jurídica. Departamento de Normativa, 2004, pág. 1)

6.4. IMPUESTO A LA RENTA

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece el objeto, la definición y los sujetos del impuesto a la renta, que son materia de este estudio:

6.4.1. Objeto del Impuesto

Establéese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.4.2. Concepto de Renta

Para efectos de este impuesto se considera renta:

- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.



6.4.3. Sujetos del Impuesto a la Renta

Sujeto Activo y Sujeto Pasivo del impuesto

6.4.4. Fuente del Ingreso

En las operaciones realizadas entre empresas ubicadas en diferentes Estados, es necesario identificar la fuente de los ingresos a fin de aplicar en forma correcta los tratados internacionales evitando así la doble imposición.

6.5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno lo define: Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente (AA.VV., 2009).

6.6. PRINCIPIOS JURISDICCIONALES DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

En imposición sobre la renta se diferencia dos criterios de vinculación, el criterio objetivo, denominado principio de imposición territorial o de la fuente, del criterio subjetivo denominado principio de imposición jurisdiccional de renta mundial.

Por el principio de fuente, los países que lo aplican, gravan todas las rentas generadas en su territorio. En cambio, por el de renta mundial los países gravan la renta de sus residentes y/o nacionales, cualquiera hubiera sido el lugar donde obtuvieron los respectivos beneficios (González, 1997).



7. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El proceso de globalización ha generado dependencia económica entre los países, generando aumento en el flujo de bienes, servicios y capitales, así como la difusión de la tecnología e información; el ámbito tributario no ha sido la excepción, lo que ha llevado a que los países adopten sistemas tributarios mucho más flexibles que se adapten a la nueva tendencia de internacionalización, como es la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición; sin embargo al momento de aplicar estos acuerdos internacionales, la legislación ecuatoriana establece requisitos adicionales de cumplimiento obligatorio para el contribuyente o que a su vez el contribuyente debe exigir cumpla su proveedor del exterior, requisitos que en ocasiones se vuelven de difícil cumplimiento en los otros Estados.

Los requisitos adicionales que impone la normativa ecuatoriana para los contribuyentes que requieren aplicar los convenios de doble tributación son:

- La obtención de un certificado de residencia fiscal periódico, representan un costo importante para el proveedor del exterior, que en muchas ocasiones se niega a cumplirlo;
- La elaboración de un certificado de auditores con representación en el exterior, es un requisito adicional que representa un alto costo para el contribuyente que aplica el convenio de doble imposición y que está obligado a tramitarlo.

Adicionalmente existen casos no previstos en los convenios de doble imposición que son reglamentados por uno de los Estados y al no ser aceptado por el otro genera una carga impositiva adicional para uno de ellos, como es el caso de los reembolsos de gastos en Ecuador.

8. FORMULACION DE LA HIPOTESIS

La doble imposición es una consecuencia directa de la globalización de las economías y la internacionalización de las transacciones económicas, es así que en dos o más jurisdicciones tributarias pueden exigir para sí el gravamen sobre



determinada renta, generada en operaciones que trascienden las fronteras de un determinado país. En este contexto, es importante se determine el vínculo que existe entre el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria y la administración encargada de velar por el cumplimiento.

Los sistemas tributarios de los países Andinos y en el caso específico de Ecuador preocupa a los inversionistas extranjeros o personas no domiciliadas en este Estado, ya que por las operaciones que realizan y que gravan impuesto en el país, impone cargas tributarias que superan los límites del impuesto pagado en el exterior y que hacen que incrementen su carga tributaria efectiva.

La legislación ecuatoriana con el fin de fomentar la inversión extranjera, reduce la tasa impositiva generada por la aplicación de retención en la fuente de impuesto a la renta o no aplica retención, en los pagos por las transacciones contempladas en los convenios de doble tributación vigentes entre Ecuador y los países con los cuales mantiene estos acuerdos, para ello exige cumplir los siguientes requisitos:

- Emisión de Certificado de Residencia Fiscal
- Emisión de Certificado de Auditores del exterior con representación en la otra nación.

Es necesario que las Administraciones Tributarias analicen y actualicen la normativa respecto al tema de doble imposición, procurando que esté orientada a fomentar el intercambio entre los países miembros de los acuerdos, a atraer la inversión y prevenir la evasión fiscal; de ninguna manera esta normativa se debe convertir en medidas restrictivas que desalienten la inversión extranjera.

9. OBJETIVOS DE LA TESIS

9.1. Objetivo General

Analizar los convenios de doble tributación vigentes con Ecuador, determinar las ventajas e identificar las limitaciones de su aplicación en las



operaciones económicas que se realiza desde Ecuador, con proveedores del exterior.

9.2. Objetivos Específicos

- Identificar con que Estados el Ecuador mantiene Convenios de Doble Tributación; analizar el ámbito de aplicación.
- Examinar los conceptos de renta contemplados en los convenios, sobre los cuales se reduce la tarifa o no contempla retención de impuesto a la renta.
- Determinar los requisitos adicionales que exige la ley ecuatoriana para la aplicación de los convenios de doble tributación, y, diagnosticar los costos adicionales que generan el cumplimiento de estos requisitos adicionales establecidos en la normativa ecuatoriana, aplicado a CTNA S.A.
- Propuesta de otro mecanismo de control a ser aplicado por parte de la Administración Tributaria en Ecuador, a fin de constatar la residencia fiscal del proveedor del extranjero y la pertinencia del gasto.

10. ESQUEMA TENTATIVO DE LOS CONTENIDOS DE LA TESIS

INTRODUCCION

CAPITULO I: ANTECEDENTES DE LA DOBLE TRIBUTACION

- 1.1 Antecedentes de la Doble Tributación
- 1.2 Causas efectos de la Doble Tributación
- 1.3 Enfoques de la Doble Tributación
- 1.4 Modelos de los Convenios de Doble tributación

CAPITULO II: ASPECTOS CONSIDERADOS BAJO LA NORMATIVA LOCAL EN EL AMBITO DE LA DOBLE TRIBUTACION



- 2.1 Impuestos comprendidos
- 2.2 Jurisdicción Tributaria
- 2.3 Convenios de Doble Tributación vigentes con Ecuador
- 2.4 Conceptos de Rentas contempladas en los Convenios de Doble Tributación.
- 2.5 Requisitos establecidos en la Ley Ecuatoriana para la aplicación de los convenios.

CAPITULO III: APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN POR CONTINENTAL TIRE ANDINA, DETERMINACIÓN DE LAS VENTAJAS Y LIMITACIONES

- 3.1 Convenios de doble tributación aplicados por parte de CTNA S.A.
- 3.2 Ventajas de aplicación
- 3.3 Cumplimiento de requisitos establecidos bajo la normativa local para la aplicación de los convenios de doble tributación.
- 3.4 Limitaciones y establecimiento de costos adicionales generados por el cumplimiento de requisitos establecidos en la normativa.
- 3.5 Propuesta de mecanismos de control para la verificación de la pertinencia del gasto, por el cual se aplicó el convenio.

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. Conclusiones

4.2. Recomendaciones.

11. DISEÑO METODOLÓGICO

La metodología para el desarrollo de la presente tesis, se basará en la utilización de un método deductivo, mediante una investigación bibliográfica, de los temas y conceptos claves para sustentar y comprender de manera clara y precisa el sistema tributario en lo relativo a doble imposición y la legislación específica de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y evasión fiscal.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Se analizarán los Convenios de Doble Tributación vigentes con Ecuador a fin de evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal, en materia de impuesto sobre la renta.

Posterior a este análisis se determinará la correcta aplicación de los convenios de doble tributación; y, optimización de recursos en base a su aplicación, dentro de la compañía en estudio.



12. CRONOGRAMA DE TRABAJO

ACTIVIDADES	2016																											
	ABRIL				MAYO				JUNIO				JULIO				AGOSTO				SEPTIEMBRE				OCTUBRE			
	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4
CAPITULO I: ASPECTOS GENERALES Y ANTECEDENTES DE LA DOBLE TRIBUTACION																												
Revisión bibliográfica																												
Recolección de Información																												
Sistematización																												
Procesamiento																												
Análisis																												
Redacción de Capítulo																												
Revisión del tutor																												
Reajustes																												
CAPITULO II: ASPECTOS CONSIDERADOS BAJO LA NORMATIVA LOCAL, EN EL AMBITO DE LA DOBLE TRIBUTACION																												
Revisión bibliográfica																												
Recolección de Información																												
Sistematización																												
Procesamiento																												
Análisis																												
Redacción de Capítulo																												
Revisión del tutor																												
Reajustes																												

[illegible]



13. BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (20 de 03 de 2009). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Legislación Conexa, Concordancias. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Arespacochaga, J. (1996). Planificación Fiscal Internacional. Madrid: Marcial Pons.
- Asociación Latinoamericana de Integración. (2012). Análisis comparativo de los modelos de convenios de doble tributación en materia de comercio de servicios profesionales. Montevideo: ALADI.
- Centrágolo, O., & Gómez, J. (2007). La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta. Santiago de Chile: Junat de Publicaciones de las Naciones Unidas.
- Chiri, I. (Junio de 2012). La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Documento de Trabajo No.1-2012. Panamá: CIAT.
- Dirección Nacional Jurídica. Departamento de Normativa. (09 de 11 de 2004). Decisión 578: Régimen para eliminar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/4c948036-e3ac-4699-929c-28638b5322ab/CONVENIO+CAN-COMUNIDAD+ANDINA.pdf>
- González, D. (1997). Estudio comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CIAT. Panamá.
- Hensel, A. (2004). Derecho Tributario. Argentina: Nova Tesis Editorial Jurídica.
- Ocampo, C. (2000). La Doble Tributación Internacional. Principios y Realidades de los Convenios. Bogotá, Colombia.
- Puente, M. (2014). Las empresas multinacionales en México y la evasión en el impuesto sobre la renta. México D.F.
- Riofrío, E. (1960). La doble tributación y sus problemas. Quito.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Serrani, E. (2013). Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina.

Buenos Aires: Fundación SES.

Vallejo, S. (2004). Los convenios para evitar doble imposición.